



T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞARTLI GÖRÜŞ
DAYANAKLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİ
DEĞİŞİKLİĞİNİN GÖRÜŞLERE ETKİSİ: BİST
ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

Yüksek Lisans Tezi

Ela Nur ÇELİK

Çorum 2019

**DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞARTLI GÖRÜŞ DAYANAKLARI VE
BAĞIMSIZ DENETÇİ DEĞİŞİKLİĞİNİN GÖRÜŞLERE ETKİŐİ:
BİST ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME**

Ela Nur ÇELİK

**Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İŞletme Anabilim Dalı**

Yüksek Lisans Tezi

**Tez DanıŐmanı
Prof. Dr. Habib AKDOĞAN**

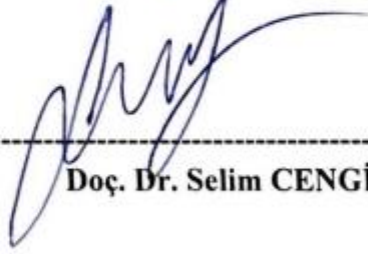
Çorum 2019

KABUL VE ONAY

Ela Nur ÇELİK tarafından hazırlanan “Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları ve Bağımsız Denetçi Değişikliğinin Görüşlere Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme” başlıklı bu çalışma, 20/06/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Habib AKDOĞAN (Başkan/Danışman)



Doç. Dr. Selim CENGİZ



Dr. Öğr. Üyesi Kübra Müge ÇAKARÖZ

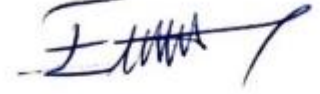
Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Mehmet EVKURAN

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını beyan ederim (20/06/2019).



Ela Nur ÇELİK

ÖZET

ÇELİK, Ela Nur. *Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları Ve Bağımsız Denetçi Değişikliğinin Görüşlere Etkisi: BİST Şirketlerinde Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi), Çorum, 2019.

İşletmelere ait finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgiler sunup sunmadığını tespit etmek amacıyla işletme dışında alanında uzman bir kişi ya da kurum tarafından incelenmesi ve elde edilen verilerin raporlaştırılması süreci bağımsız denetim olarak ifade edilmektedir. Bağımsız denetim süreci içinde denetçiler belirli denetim teknikleri kullanarak işletme hakkında yeterli ve kaliteli kanıtları toplamaktadırlar. Toplanan kanıtlar denetçiler tarafından değerlendirilir ve işletmenin mevcut finansal tablolarının güvenilir olup olmadığı tespit edilir. Denetçiler elde edilen verilerin güvenilir bilgi kaynağı olduğuna dair kanaate varırlarsa işletme hakkında verdikleri görüş olumlu olmaktadır. Herhangi bir sebepten dolayı elde edilen verilerde güvensizlik, eksik, hata ya da hile olması durumunda denetçi görüşü olumsuz nitelikte olmaktadır. Bazı durumlarda ise denetçi şartlı görüş verebilmekte ya da görüş bildirmekten kaçınabilmektedir. Sayılan tüm bu durumlar sebepleri belirtilmek üzere bağımsız denetim raporunda yer alır. Yapılan bu çalışmada bağımsız denetçiler tarafından verilen bu görüşlerin ve bunların etkilerinin neler olduğu yıllar itibariyle incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim, bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetime tabi şirketler hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise Borsa İstanbul'da yer alan şirketlerin hangi bağımsız denetim şirketiyle çalıştıkları, denetçilerin şirket hakkındaki görüşleri ve denetçi değişikliği sonucunda verilen görüşlerin ne şekilde etkilendiği incelenmiştir. Çalışmada, şartlı görüş verilen bazı şirketlerin bir sonraki yıl farklı bir bağımsız denetçi ile çalıştığı takdirde görüşlerin olumlu olarak değiştiğine dair bulguya rastlanmamıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Görüşleri

ABSTRACT

ÇELİK, Ela Nur. *Contingency of audit firms and the effect of independent auditor change on opinions: A review of BIST companies*, (Master Thesis), Çorum, 2019.

In order to determine whether the financial statements are accurate and reliable, it is stated that the examination of the data obtained by an expert or an expert in the field and reporting of the obtained data is expressed as independent process. During the independent audit process, auditors collect sufficient and quality evidence about the operation by using certain audit techniques. Collected evidence is evaluated by auditors and it is determined whether the entity's financial statements are reliable. If the auditors are convinced that the data obtained is reliable source of information, the opinion they give about the company is positive. In case of insecurity, missing, error or cheating in the data obtained for any reason, the opinion of the auditor shall be negative. In some cases, the auditor may give conditional opinion or avoid interviewing. All these cases take part in the independent audit report on condition that indicate the reasons. In this study, the opinions and effects of these audits given by the independent auditors are examined according to the years.

In the first part of the study, general information about independent auditing, independent auditing companies and companies subject to independent auditing is given. In the second part of the study, it is examined which independent audit companies are working with the companies in Borsa Istanbul, the opinions of the auditors about the company and the effects of the opinions given as a result of the auditor change. In the study, there is no evidence that the opinions of some companies with conditional views changed in the following year if they work with a different independent auditor.

Keywords:Independent Audit, Independent Auditing Opinions.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
ÖN SÖZ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1.DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ	3
1.1.1.Denetim Kavramı	3
1.1.2.Denetim Türleri	4
1.1.2.1.Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	5
1.1.2.2.Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri	6
1.1.2.2.1.İç Denetim.....	6
1.1.2.2.2.Kamu Denetimi	6
1.1.2.2.3.Bağımsız Denetim.....	7
1.2.BAĞIMSIZ DENETİM, GEREKLİLİĞİ VE FAYDALARI.....	7
1.2.1.Bağımsız Denetim	7
1.2.2.Bağımsız Denetimin Gerekliliği.....	8
1.2.3.Bağımsız Denetimin Faydaları	10
1.2.3.1.Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar	11
1.2.3.2.Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar	12
1.2.3.3. Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Faydalar	13
1.3.BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	14
1.3.1.Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	14
1.3.2.Denetimin Planlanması.....	15
1.3.3.Denetim Programının Yürütülmesi	16
1.3.4.Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	17

1.3.4.1.Olumlu Görüş Bildirme	18
1.3.4.2.Şartlı Görüş Bildirme	19
1.3.4.3.Olumsuz Görüş Bildirme	21
1.3.4.4.Görüş Bildirmekten Kaçınma	21
1.4. DENETİM STANDARTLARI	22
1.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	23
1.4.1.1. Genel Standartlar.....	24
1.4.1.2. Çalışma Alanı Standardı	25
1.4.1.3. Raporlama Standartları	27
1.4.2. Uluslararası Denetim Standartları	28
1.4.3. Türkiye Denetim Standartları.....	28
1.5. BAĞIMSIZ DENETÇİ TANIMI, BAĞIMSIZ DENETÇİ OLABİLME ŞARTLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER.....	29
1.5.1. Bağımsız Denetçi Tanımı.....	29
1.5.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları.....	30
1.5.3. Bağımsız Denetçide Bulunması Gereken Özellikler.....	32
1.6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	33
1.7. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞARTLI GÖRÜŞ DAYANAKLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİ DEĞİŞİKLİĞİNİN GÖRÜŞLERE ETKİSİ: BİST ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

2.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ.....	38
2.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	39
2.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI	39
2.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	40
2.5. ARAŞTIRMADA KULLANILAN VERİLER.....	40
2.6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	40
2.6.1. İncelenen Şirketler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüşler..	41
2.6.2. Denetlenen Şirketler ve Denetim Şirketlerinin Raporda Verdikleri Şartlı Görüş Sebepleri.....	42
2.6.3. Şartlı Görüş Sonrası Denetçi ve Görüş Değişiklikleri.....	57

2.6.4. Şartlı Görüş Sonrası Denetçi Değişikliği Ve Olumluya Dönme Nedenleri	59
SONUÇ67
KAYNAKÇA	70
EK-1	75



TABLULAR LİSTESİ

Tablolar	Sayfa
Tablo 1.1. Denetim Türleri	5
Tablo 2.1. Yıl Bazında Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirket Sayısı	40
Tablo 2.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüşler	40
Tablo 2.3. Şartlı Görüş Veren Bağımsız Denetim Şirketleri Temsili İsimleri	41
Tablo 2.4. 2015 yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları	42
Tablo 2.5. 2016 Yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları	46
Tablo 2.6. 2017 Yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları	50
Tablo 2.7. 2015, 2016 ve 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Denetçi ve Görüş Değişiklikleri	56
Tablo 2.8. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	59
Tablo 2.9. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	60
Tablo 2.10. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	61
Tablo 2.11. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	62
Tablo 2.12. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	64
Tablo 2.13. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri	65

KISALTMALAR

A.Ş.	:Anonim Şirketi
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
GKGDS	:Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına
GKGMİ	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir
GKGMS	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IAASB	:The International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	:International Federation of Accountants
KAP	:Kamuyu Aydınlatma Platformundaki
KGK	:Kamu Gözetim Kurumu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	:Uluslararası Denetim Standartları
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

ÖN SÖZ

Çalışmam süresi boyunca bilgi ve tecrübeleriyle bana yardımcı olan değerli danışmanım Sayın Prof. Dr. Habib AKDOĞAN başta olmak üzere, desteğini benden asla esirgemeyen ve çalışmamda bana özveriyle yardımcı olan değerli hocalarım Arş. Gör. Ela HİÇYORULMAZ'a, Bülent SUCU'ya, Murat DOĞAN'a, manevi anlamda her anımda yanımda olan sevgili eşim Engin ÇELİK, ablam Ayşe Nur GÜNER, annem ve babama sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Saygılarımla
Ela Nur ÇELİK

GİRİŞ

Ekonomik sistemin istikrarı ve gelişimi açısından işletmelerin faaliyetlerinin ve finansal yapılarının bağımsız bir kişi ya da kuruluşlar tarafından tarafsızca denetlenmesi oldukça önemlidir. Küreselleşen dünyada işletme bünyesindeki iç kontrol sisteminin hazırladığı finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkında bilgi sahibi olma noktasında yeterli bir kanıt niteliği taşımamaktadır. Bu yüzden söz konusu işletme ile ilgili bilgilerin doğru ve güvenilirliği açısından finansal bilgi kullanıcılarına güvence sağlayan bağımsız denetim raporlarına duyulan ihtiyaç artmaktadır. Artan ihtiyacın karşılanması noktasında bilgi kullanıcılarına işletme hakkında kaliteli ve güvenilir bilgiler sunan bağımsız denetim raporları bilgi kullanıcıları için yeterli bir bilgi kaynağı olarak görülmektedir. İşletmelerin finansal raporlarının incelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde ulaşılan kanaatler doğrultusunda elde edilen bağımsız denetim raporlarında denetçiler işletme hakkında bir görüş bildiriler. Bu görüş neticesinde bilgi kullanıcıları işletmenin güvenilir ve doğru bilgiler verip vermediğinden emin olurlar.

Yeterli ve gerekli ölçüde kanıtın tüm denetim tekniklerinin kullanılması ile mevcut denetim standartlarına uygun bir şekilde toplanarak, işletme hakkında varılan kanaatlerin bağımsız bir denetçi tarafından raporlaştırılması ile bu raporların kamu ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına sunulması bağımsız denetimin amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda ülkemizde de bağımsız denetimin öneminin artmasıyla birlikte uluslararası platformda hazırlanan bağımsız denetim standartlarına ilişkin düzenlemelerin de yasal çerçevesi belirlenmiştir.

İşletmenin finansal faaliyet hareketlerine ait bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtan bir şekilde kayda alındığını kontrol eden bağımsız denetim söz konusu işletmelerin ve ülke ekonomisinin gelişimine de katkı sağlamaktadır. Finansal tablolarını şeffaf bir şekilde düzenleyen ve finansal bilgi kullanıcılarının erişimine açan işletmeler yabancı yatırımcıların ticari ilişkiler kurma kararlarında etkili olmaktadır. Finansal bilgilerinin uluslararası standartlar çerçevesinde düzenlenmiş ve kaliteli bilgiler sunan bağımsız denetim raporlarını inceleyen yabancı yatırımcılar söz konusu işletme ile ticari faaliyetler gerçekleştirmede kendilerinin alacağı riski en aza indireceklerini bilirler. Dolayısıyla yatırım kararlarının verilmesinde riski en aza indirgeyen bağımsız denetim

raporları yabancı yatırımcıları ÷lkemize çekerek ÷lke ekonomisinin gelişiminde önemli katkılar sağlamaktadır.

Çalışmanın amacı, şartlı görüş verilen şirketleri tespit edip, şartlı görüş verilme sebeplerini araştırarak bir sonraki yıl şartlı görüş verilen şirketlerin denetçi değişikliğine gitmesinde görüşlere etkisinin olup olmadığının incelenmesidir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda; 2015-2017 yılları arasında BİST'te yer alan şirketlere ait 1.098 adet bağımsız denetim raporu incelenerek; verilen denetim görüşleri, şartlı görüş nedenleri, denetçi değişiminin görüşler üzerinde etkisinin olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetime, bağımsız denetim şirketlerine ve bağımsız denetime tabi şirketler hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bağımsız denetçiler tarafından şartlı görüş verilen şirketler tespit edilerek şartlı görüş verilme nedenleri belirtilmiş, şirketlerin şartlı görüş sonrası denetçi değişikliğine gidip gitmediği ve bu değişikliklerin görüşlere etkisi incelenerek değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde bulguları değerlendirilmiş ve bunlara ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim, belirli bir işteki bilgilerin doğru olup olmadığını, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığını kontrol ederek gerekli bilgi kullanıcılarına güvence sağlayan bir süreçtir (Gürocak, 2016, s. 30).

Muhasebe denetimi, bir işletmenin muhasebe kayıtlarının, doğruluğunun, dürüstlüğünün, güvenilirliğinin ve tarafsızlığının bir uzman tarafından detaylı incelenerek teyit edilmesi ve çıkan sonucun kullanıcılara rapor halinde sunulması sürecidir (Hatunoğlu vd., 2012, s. 172). Başka bir ifade ile denetim, bir işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarına ait bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla, söz konusu bilgilerin önceden tayin edilmiş kriterlere uygun olup olmadığını araştıran ve tarafsız bir şekilde kanıt toplayan, bu kanıtları değerlendirerek ilgililere bir rapor halinde sunan sistematik bir süreçtir. Ancak bilinmelidir ki muhasebe denetimi, muhasebenin bir dalı olmamakla birlikte, muhasebe ve buna benzer tüm işlemlerde kullanılan veri ve çıkan sonuçlara odaklanan bağımsız bir süreçtir. Çünkü muhasebe denetimi, muhasebe gibi finansal ve ticari verilerle ilgilenmeyip yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesi ve yorumlamasından sonra çıkan olumlu-olumsuz yönleri tespit eder (Ayrancı, 2010, s. 3-4).

Yapılan tanım çerçevesinde denetim unsurlarını beş gruba ayırabiliriz (Kaval, 2008, s. 3-4):

- *Denetim Sistematik Bir Süreçtir:* Denetim faaliyetleri farklı evrelerde, belirli bir süreç dâhilinde ve planlı bir şekilde sürdürülür.
- *İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar:* İşletme tarafından hazırlanmış olan, iktisadi faaliyetlerine ilişkin rapor ve beyanlar sav niteliğinde olup ilgili kişilere iletilmiştir. Denetim bu savların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırır.
- *Önceden Saptanmış Ölçütler:* Denetimin amacına uygun bir şekilde işletmenin iddiası niteliği taşıyan finansal tablolar önceden saptanmış

ölçütlerle (kanunlar, yönetimin belirlediği hedefler, anlaşmalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) karşılaştırılır ve bu ölçüye göre doğruluk ve güvenilirliği tespit edilir.

- *Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme:* Bağımsız uzman bir kişi olarak denetçi, işletme tarafından ortaya atılan iddialarının doğru olup olmadığını tespit etmek için işletme ya da işletmeyle ilişkisi bulunan kişi ve kuruluşlardan yeteri kadar argüman toplaması gerekir.
- *İlgi Duyanlara Bildirme:* Denetçi denetim sonunda ulaştığı sonucu ilgililere yani bilgi kullanıcılarına, işletmenin ortaklarına, ortak olmak isteyenlere, kredi verenlere, kamu kurumlarına ve yöneticilere yazılı rapor olarak açıklar.

Teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan küreselleşmenin getirdiği yükümlülüklerle beraber, işletmelerin denetlenmesi gerekliliği önem kazanmıştır. Küreselleşmenin başlamasıyla birlikte işletmeler faaliyetlerini dünya çapında sürdürmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda işletmeler faaliyet gösterdikleri ülkelerin yasa ve muhasebe standartlarına göre denetlenmektedirler. Aynı zamanda işletmelerin denetlenmesi sonucunda hazırlanan raporların gerçeği aynen yansıttığı ve güvenilir bir kaynak olduğu işletmenin tamamen bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olmasıyla ölçülebilir. Bağımsız denetçiler tarafından hazırlanmış olan bu raporlardan faydalanacak kişi ve kurumlar, denetimin objektif bir çerçevede yapıldığını ummaktadırlar (Fidan, 2010, s. 4).

1.1.2. Denetim Türleri

Denetimin sınıflandırılması muhasebe literatüründe farklı şekillerde yapılmıştır. Ancak genel itibarıyla sınıflandırma; denetimin konusu ve amacına göre ve denetçinin statüsüne göre yapılmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 3). Bu doğrultuda amaçlarına göre denetim türleri Tablo 1.1'de gösterilmektedir;

Tablo 1.1. Denetim Türleri

Konusuna ve Amacına Göre	Denetçinin Statüsüne Göre
Finansa Tabloların Denetimi	Bağımsız Denetim
Uygunluk Denetimi	İç Denetim
Faaliyet Denetimi	Kamu Denetimi

Kaynak: Ayrancı, 2010, s.7.

1.1.2.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Muhasebe denetiminin öncelikli hedefi, belirli bir işletmenin mevcuttaki bilgilerini önceden belirlenmiş ölçütler ile mukayese edip aralarında uygunluk olup olmadığını tespit etmektir (Dalak, 2011, s. 68).

Denetimin türüne göre kullanılan kriterler ve ilgili taraflar ise şöyledir; muhasebe denetiminin bağlı bulunduğu ölçüt Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (GKGMİ) ve muhasebe denetiminde denetim sonucu hazırlanan raporlar ortaklar, kredi verenler ve resmi kurumlara sunulmaktadır. Uygunluk denetiminin bağlı bulunduğu ölçüt İlgili Sözleşmelerdir ve denetim sonucu hazırlanan raporlar sözleşmelerle ilgili taraflara sunulmaktadır. Faaliyet denetiminin bağlı bulunduğu ölçüt ise idare aracılığıyla hazırlanmakta olan bütçeler veya diğer performans ölçütleridir ve denetim sonucu hazırlanan raporlar üst yönetime sunulmaktadır (Sena, 2011, s. 7).

Finansal tabloların denetimi (Muhasebe denetimi), mevcuttaki bir işletmenin mali tablolarının GKGMİ'ye uygun şekilde bir denetçi tarafından incelenmesi ve sonuçlarının ilgililere rapor şeklinde iletilmesi sürecidir (Dalak, 2011, s. 68). Finansal tabloların denetimi en yaygın denetim olarak bilinmekle beraber gerek teoride gerekse kamu veya özel uygulamalarda kullanılmaktadır. Özellikle denetim mesleğine önem verilmiş ve denetimin gelişmiş olduğu ülkelerde denetim, bağımsız denetçilerin birincil uğraş konusu olmuştur (Aydoğan, 2016, s. 776).

Uygunluk denetimi, belirli bir otoritenin (kamu kurumları ya da işletme üst yönetimi) belirlediği kuralların işletmelerce uygulanıp uygulanmadığını denetler (Dibi, 2010, s. 22). Diğer bir ifadeyle uygunluk denetimi genellikle işletmelerde, işletme yönetimi ve vergi idaresinin düzenlediği ve belirlediği kurallara uyulup uyulmadığını denetler (Sena, 2011, s. 9). Örneğin işletmelerin mali işlemlerinin mevcuttaki mevzuata uygunluğunun Sayıştay tarafınca incelenmesi, işletme içinde çalışmakta olanların

bordrosunun doğru düzenlenip düzenlenmediğinin İş Müfettişleri veya Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Müfettişlerince yapılmakta olan denetimde uygunluk kapsamına girer (Cömert vd., 2013, s. 15).

Faaliyet denetimi performans denetimi olarak tanımlanmakla birlikte, işletmenin üst yönetiminin belirlediği amaçlara ne denli ulaşıldığının ve bu amaçlara ulaşırken yapılan çalışmaların verimliliklerinin ölçülmesi için kullanılan denetim türüdür (Ercinler, 2014, s. 41). Uygunluk denetimine benzer şekilde faaliyet denetiminde de üst yönetimin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Ancak ikisi arasındaki en önemli ayrım ise faaliyet denetiminin parasal ve parasal olmayan vakaları da denetlemesidir (Cömert vd., 2013, s. 15-16).

1.1.2.2. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne bakılarak yapılan denetim çeşitleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üç başlık altında toplanmıştır.

1.1.2.2.1. İç Denetim

Bağımsız ve objektif bir gözle kurumun kendi faaliyetlerini denetlemesine iç denetim denir. Başka bir ifadeyle Kalite Güvencesi Standartları (KGS) kapsamında kaliteyi etkileyen tüm işlemler için işletmenin üst yönetiminin ve kendi personelinin gerçekleştirdiği denetim şeklidir (Dalak, 2011, s. 73).

İç denetimin amacı, yönetimin görevlerini doğru ve verimli bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak, kurumun varlıklarını korumak ve kaynakların en ideal şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, yolsuzluk ve buna benzer oluşabilecek tüm olayları önlemektir (Çelik, 2005, s. 36).

1.1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamuya ait denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamuya ait denetçiler tarafından yapılan bu denetimde, kamu adına kamu kurum veya özel sektöre ait kurumlarda belirlenen kanunlara, yönetmelik ve politikalara uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılmaktadır (Şeker, 2015, s. 4). Bu araştırmanın yapılmasının

temel amacı, vatandaşın huzur ve güvenini sağlamak ve kazanılan bu güven ile beraber toplumun devlete olan güvenini pekiştirmektir (Ayrancı, 2010, s. 14).

1.1.2.2.3. Bağımsız Denetim

SPK tebliğinde bağımsız denetim, işletmelerin mali tablo ve işlemlerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğunu araştırmak, bilgi kullanıcılarına tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence verecek gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini kullanarak yeterli kanıtları toplayan ve işletmenin sahip olduğu defter kayıt ve belgelerinin denetlenmesi süreci olarak tanımlanmıştır (SPK, 2006, Md. 4, s. 1).

Mali tablolar denetimi bağımsız denetimin en yaygın uygulama alanıdır ve bu denetimi yapan uzman ise Bağımsız Denetçidir (Akbulut, 2010, s. 8).

1.2. BAĞIMSIZ DENETİM, GEREKLİLİĞİ VE FAYDALARI

1.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, firmaların belli bir döneme ait mali raporlarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu tarafsızca araştırıp sonuçlarını gerekli mercilere bir rapor halinde sunan sistematik bir süreçtir (Tutulmaz, 2018, s. 3). Bağımsız denetimin amacı şirketlerin halka yapacakları açıklamaların güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak aynı zamanda yatırımcıları korumak amacıyla bilgileri sermaye piyasası mevzuatına uygun şekilde açıklamalarını sağlamaktır. Çıkarılan mevzuatlarda da bağımsız denetimin amacına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (Ertaş, 2018, s. 10).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde bağımsız denetimin amacı, bağımsız denetçi aracılığı ile işletmelerin mevcut finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının bağımsız denetim standartlarına uygun olarak raporlandığını tespit etmek ve bilgi kullanıcılarına bu hususta görüş bildirmek olarak ifade edilmektedir (SPK, 2006, Md.3, s.3).

Bağımsız denetimin kapsamı finansal faaliyetlerdir. Bu bağlamda bağımsız denetimin amacı işletmelere ait mali tabloların önceden belirlenen muhasebe ilke, esas ve standartlarına uygunluğunu araştırmak, denetim görüşünü bildirmeye yeterli olacak düzeyde kanıt ve bilgi toplayarak rapor hazırlamak ve finansal bilgi kullanıcılarına bu raporu aktarmak olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetim sürecini ifade eden bu

işlemlerin nasıl yürütülmesi gerektiği ve denetimin kapsamının neleri içerdiği, denetçi ile denetim şirketlerinin niteliklerinin nasıl olması gerektiği ve bağımsızlığın nasıl sağlanacağı ile ilgili hukuki düzenlemeler, uluslararası denetim standartları çerçevesinde düzenlenmiştir (Kutluay, 2015, s. 11).

2001 yılı ABD’de ortaya çıkan bağımsız denetim kaynaklı gerçeği yansıtmayan denetim raporları ve hileli iflaslar bağımsızlığın çerçevesinin ve gerekliliğinin ne olacağını belirleyen önemli bir unsur olmuştur. Bağımsız denetim şirketlerinin işletmelerde denetim faaliyeti yürütmesinin yanı sıra danışmanlık faaliyeti yürütmesi usule uygun olmayan denetim raporlarının düzenlemesine ve böylelikle sermaye piyasasında yanlış yönlendirmelerin yapılmasına imkân tanımıştır. Meydana gelen tüm bu olaylar denetçinin bağımsızlığını tartışılır hale getirmiştir (Süer, 2004, s. 70-73). Benzer finansal skandalların ardından 2002 yılı sonrasında geliştirilen denetim standartları ve yapılan yasal düzenlemeler sayesinde bağımsızlık denetlenen şirketlerin hizmetlerinin kısıtlanması ile sağlanmaya çalışılmıştır (Ertaş, 2018, s. 11).

1.2.2. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Dünyada yaşanan küreselleşmenin etkisi ile finansal ve mali işlemler de artık sadece mikro ölçekte kalmamış toplumu da ilgilendirmeye ve etkilemeye başlamıştır. Küreselleşme ile birlikte toplumların gelişip büyümesi, işletmelerin faaliyet alanlarının çeşitlenmesi ile bazı işletmelerin hisselerini halka arz etmesi ve gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak toplumun bu finansal ve mali bilgilere kolayca müdahale edebilmesi gibi pek çok sebepten dolayı finansal bilgilerin güvenilirliğinin önemi büyük ölçüde artmıştır (Bozkurt, 2010, s. 21). Bilgilerin güvenilirliğinin sağlanabilmesi ve finansal bilgi kullanıcılarının da bu bilgileri kendi ekonomik ve mali işlemlerinde gönül rahatlığıyla kullanabilmeleri noktasında söz konusu raporların işletme yönetiminden ayrı olarak bağımsız kişiler ya da kuruluşlarca denetlenmesi ve raporlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Ertaş, 2018, s. 17).

Bağımsız denetimin gerekliliği ile ilgili nedenler 4 başlık altında incelenebilir.

Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı: Finansal bilgi kullanıcıları işletmelerin yetkili birimlerince hazırlanan ve sunulan finansal raporları karar alma süreçlerinde kullanmaktadırlar. Bu süreçte işletme ve ekonominin genel işlerliğine olan güvenin olumsuz yönde etkilenmemesi için finansal bilgi kullanıcıları ile işletme arasında paylaşılan bilgi ve belgelerin güvenilir olması gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için

mali tabloların işletme yönetimi ile herhangi bir bağı olmayan bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi gerekir (Kaval, 2008, s. 23).

Karar alıcılar işletme yönetiminden bazı bilgileri talep ediyor olsa da bilginin kaynağını görme ve inceleme olanağı olmadığından karar alıcılar açısından bilgi güvenilir bilgi olmayabilir. Belli bir denetim süzgecinden geçmeyen bilginin kasıtlı ya da kasıtsız hata ya da hile yapılarak gerçek dışı olma olasılığı yüksek olacağından bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi ve ayrıca rapora bağlanması gerekmektedir (Gümrah, 2017, s. 9-10).

Çıkar Çatışması: İşletme yönetimince hazırlanan finansal bilgi ve tabloların bunlardan faydalanacak olan ortaklar, yöneticiler, yatırımcılar, işletmenin borç aldığı muhataplar, devlet, sendikalar, çalışanlar ve tüketiciler arasında oluşabilecek çıkar çatışması bilgilerin güvenilirliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Gümrah, 2017, s. 10). Raporların hazırlanması ve sunumunu gerçekleştirecek olan işletme yöneticileri bu raporları kasıtlı olarak kendi lehlerine düzenleyebilir ve bu noktada raporları kullanarak yatırım yapmak isteyen finansal bilgi kullanıcılarını yanlış karar almaya yöneltebilirler. Diğer yandan finansal raporların sonuçlarının olumlu olması mevcut işletmenin kredi alım ve satım gücünü arttıracaktır. Dolayısıyla işletme hissedarları finansal tabloları var olanın aksinde göstermek isteyecektir. Tüm bu nedenler göz önünde bulundurularak işletmeler ve mali tablo kullanıcıları arasında yaşanacak çıkar çatışmalarını önlemek için hazırlanan finansal tabloları alanında tecrübeli bağımsız denetçi kişiler ya da denetim kuruluşlarının incelemesi ve denetlemesi gerekmektedir (Hatunoğlu vd., 2012, s. 172).

Muhasebe Sistemlerindeki Karmaşıklık: Günümüzde ekonominin gelişmesine bağlı olarak işletmeler büyüyerek daha geniş alanlarda faaliyet göstermeye başlamışlardır. Toplumların gelişip büyümesi ile ülke ekonomik yapıları karmaşık ve anlaşılması zor bir hal almıştır. Bu da muhasebe işlemlerinde hata yapma olasılığının artmasına sebep olmuştur (Ertaş, 2018, s. 18). Bu karmaşıklığın sebep olduğu hataların dışında bunları tespit etmek de oldukça zorlaşmıştır. Muhasebe işlemlerinde ya da finansal tabloların hazırlanması aşamasında yapılan hataları ve bunları tespit etmenin zorluğu, finansal bilgi kullanıcılarının bu bilgilerin tarafsız ve güvenilir olup olmadığına dair endişelerinin artmasına sebep olmuştur. Finansal bilgi kullanıcılarının elde ettiği bilgilerin doğru ve güvenilir bilgi olduğundan emin olmak istemeleri hazırlanan rapor

ve finansal tabloların işletme yönetimi dışında bağımsız ve güvenilir bir denetçi ya da kuruluş tarafından denetlenmesi ihtiyacını doğurmuştur (Bozkurt, 2012, s. 20).

Diğer Nedenler: İşletmelerin hazırladığı finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgileri kullanan işletme dış çevresi (ortaklar, çalışanlar, yatırımcılar, sendikalar, devlet vb.) ile işletme arasındaki uzaklık bağımsız denetimi gerekli kılan nedenlerden biridir (Gümrah, 2017, s. 10). İşletme dış çevresinin finansal bilgi kaynağını görme ve inceleme noktasında ortaya çıkan kurumsal ve yasal engeller işletmenin verilerine ulaşmada uzaklık engeli olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcıları ya işletme tarafından hazırlanan finansal bilgilerin kalitesine güvenerek kendi ekonomik faaliyetlerinde kullanmalı ya da bağımsız bir denetçi ile çalışarak bilgilerin kalitesini belirlemelidir (Bozkurt, 2010, s. 21).

1.2.3. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetime tabi işletmenin dışında muhtemel yatırımcılar, tedarikçiler, çalışanlar, kredi veren kişi ya da kuruluşlar ve topluma da bağımsız denetim fayda oldukça yarar sağlamaktadır. Mevcut işletmenin yöneticilerinin, işletmenin olumlu ve olumsuz yanlarını görmede ve bu durumda alacağı kararların tayininde bağımsız denetim faaliyeti sonuçlarını içeren raporlar etkili olmaktadır (Erdoğan, 2002, s. 62).

İşletme ile ortakları arasında güven inşa edilmesi ve bunların arasındaki ilişkinin şeffaf olması bağımsız denetimle sağlanabilir. Bağımsız denetim işletmenin iç kontrol sisteminin de tespit edemediği bazı hata ve eksiklikleri tespit eder ve bunların düzeltilmesi için gerekli olanakları sağlar. Yatırımcılar, kredi verenler, ortaklar, çalışanlar vd. açısından bakıldığında ticari ve finansal faaliyetlerinin doğruluğu teyit edilen mevcut işletme diğer işletmelere göre daha avantajlı olmaktadır. Aynı zamanda bağımsız denetim işletme yönetimine de çeşitli yararlar sağlamaktadır. Personel politikalarının etkin bir şekilde devam edebilmesi, söz konusu personelin motivasyonu ve yöneticilerin performans değerlendirme ve karar alma aşamalarında ışık tutmaktadır (Ertaş, 2018, s. 19).

İşletmeye ait denetlenmiş finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinden emin olmak isteyen finansal bilgi kullanıcıları kendilerine ait riski azaltma ihtiyacı duyarlar. Örneğin kredi veren kuruluşların kredi verirken denetçi firmanın hukuki sorumluluğunda olan denetlenmiş tablolardaki bilgileri kullanırlar. Böylelikle finansal tablolarda herhangi bir hata ya da hile durumu söz konusu

olduğunda sorumluluk tamamen denetçi firmanın üzerinde olacaktır. Kredi veren kuruluşlar gibi tasarruf sahipleri ve potansiyel yatırımcılar da ticari ve finansal işlemleri için gerekli maliyet avantajını elde etmiş olurlar (Güredin, 2010, s. 25). Şirketlerin birleşmesi ve ticari alım-satım işlemlerinde bağımsız denetim raporları, şirket yöneticilerinin doğru ve etkin kararlar alabilmelerinde, güvenli bir iş ilişkisi kurdukları noktasında emin olmalarında oldukça yarar sağlamaktadır (Aksoy, 2006, s. 74-75).

Devletin denetlemesine tabi tutulan işletmelerin, finansal tablolarının bağımsız bir denetimden geçerek onaylanmış olması, kurum denetlemesi sırasında işletmeye ek maliyet getirmemekte ve zaman kaybından tasarruf edilmektedir. Diğer bir deyişle bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan finansal raporlar sonucunda yapılan denetimin doğruluğunun kabul edilmesi ile işletmenin tekrar devlet denetiminden geçirilmemesine detaylı bir denetlemenin yapılmamasına neden olacaktır (Güredin, 2000, s. 16). Aynı zamanda bağımsız bir denetimden geçmiş olan işletmenin devlet kurumlarının denetimi sırasında daha dar kapsamlı bir denetim yapılması sayesinde iş yükünün azalmasına da katkı sağlamaktadır. Dahası herhangi bir usulsüzlük ya da hile gibi hukuki işlemler gerektiren durumlarda yargı kararlarına dayanak oluşturarak adil bir yargılama sürecinin de önünü açmada rol oynayacaktır (Güredin, 2010, s. 26).

Sonuç itibariyle işletme ile ilgilenen ve onun hakkında görüş sahibi olmak isteyen bütün finansal bilgi kullanıcıları bağımsız denetim raporlarını kullanarak işletme hakkında karar vermektedir. Dolayısıyla işletme için bağımsız denetime tabi olmaları büyük öneme sahiptir.

1.2.3.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin denetlenen firmaya sağladığı birçok yarar vardır. Bunlar (Aygün, 2016, s. 38-39);

- Bağımsız denetim yapılan işletmenin ortaklarının tüm hakları daha iyi korunur
- İşletme yönetiminde astlar ile üstler arasındaki bilgi alışveriş hızı artar.
- Bağımsız denetimin işletmedeki maliyetlerin düşürülmesi bakımından katkısı büyüktür.
- İşletmedeki iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasını sağlar.
- Bağımsız denetim yapılan bir işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit edilir.

- Denetlenmiş olan finansal tabloların güvenilirliği daha yüksek olmasından dolayı şirketin alacağı kararlara büyük oranda yön verir.
- Denetlenmiş olan bir şirketin yöneticileri ekonomik bakımda ne durumda olduklarını gerekli yerlere bildirirler. Bu da işletmenin güvenilirliğini artırır.
- Bağımsız denetim yapılan bir işletmenin yönetici ve çalışanlarının hile yapması engellenmiş olur.
- Bağımsız denetim işletmenin tutmuş olduğu kayıt ve belgelerin mevzuata uygun olup olmadığını araştırır.

Bağımsız denetim yapılan bir işletme, denetçinin vermiş olduğu denetim raporlarına dayanarak işletmenin gelecekteki faaliyetleri hakkında daha doğru kararlar alır. Denetimin sonunda işletmede yapılan eksiklikleri, hataları ve usulsüzlükleri işletme yöneticisi öğrenmiş olur. İşletme yönetimine sağladığı yararlarla ek olarak işletme ile ilgilenen finansal bilgi kullanıcıları için de denetçinin onayladığı bu mali tablolar güvenilir ve şeffaf bir kaynak oluşturmaktadır (Babayeva, 2006, s. 7).

1.2.3.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmenin paydaşlarına sağladığı yararlar ise şöyledir (Arslan, 2018, s. 94);

- Bağımsız denetim yapılan işletme paydaşları ve müşterilerine ekonomik yapısı, verimliliği ve karlılığı hakkında güvenilir bilgiler sunar.
- Bir işletmenin yönetici değişimi, el değiştirmesi, birleşmesi ya da satılması gibi durumlarında işletmenin mevcut durumu hakkında ilgili kişilere gerekli bilgileri sağlar.
- Bağımsız denetim yapılan bir işletmenin finansal tablolarındaki bilgiler işveren ve işçi sendikaları arasında ücret ve sosyal yardım hususlarında anlaşabilmeleri için güvenilir bilgi sunmaktadır.
- Bağımsız denetim yapılan mali tablolar şuan ki ya da gelecekteki yatırımcıların yatırım yapma kararlarını etkiler.
- Kredi veren kuruluşlar için bağımsız denetime tabi olan finansal tablolar kredi verme aşamasında dayanak oluşturur.

Bağımsız denetimden sorunsuz bir şekilde geçmiş işletmede özellikle idarede bulunmayan ortakların ve tüm ortakların hakları korunmuş olur. Bunun sağlanması için ise bağımsız denetimin bütünüyle tarafsız kişiler tarafından yapılması ve raporlanması gerekmektedir. Tarafsız kişilerce yapılan denetimde işletme içinde ve dışında yapılmış olan noksanlıklar, hatalar ve usulsüzlükler alenen ortaya çıkar. Aynı zamanda bağımsız denetimin, işletme yönetiminin bilinçli ya da bilinçsiz kimi olayların üzerini örtbas etmesine olanak tanıması açısından da önemi büyüktür (Erdoğan, 2002, s. 62).

1.2.3.3. Kamu Kuruluşlarına Sağladığı Faydalar

İşletmelerin ve finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik faaliyetlerinde kullandıkları mali tabloların bağımsız bir denetçi ya da denetim şirketleri tarafından denetlenmesi son derece önemlidir.

Kamu kuruluşları açısından bakıldığında bağımsız denetimin sağladığı yararlar şöyledir (Kurt, 2015, s. 27);

- Bağımsız denetim yapılan bir işletmenin finansal tabloları resmi kuruluşlar tarafından denetlenmek istediğinde bunu ayrıntılı olarak yapmalarına gerek yoktur.
- Bağımsız denetimi yapılan şirketin iflası ya da ortaklık sözleşmelerinde mevcut finansal tabloları yasal kurumlara güvenilir bilgi sunar.
- Mali tablolar çerçevesinde düzenlenmiş vergi beyannameleri ve finansal raporların güvenilirliğini artırır.
- Belediyeler, vakıflar, dernek ve kamu iktisadi teşebbüslerinin iktisadi faaliyetlerinde yolsuzlukların önlenmesini sağlar. Aynı zamanda bu kuruluşların etkin bir şekilde çalışmalarını sağlar.

Bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin mali tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmiş olmaları hem para ve sermaye piyasası kuruluşları hem de alım-satım ilişkisinde buldukları işletmelerin yaptıkları değerlendirmeler açısından yarar sağlamaktadır. Bu işletme söz konusu kuruluşlar ve piyasalar için mali tabloları bağımsız denetim sonucunda tasdik edilmiş, denetim raporunda belirtilen kayıtlar ve şartlar dahilinde güvenilirliği tespit edilmiş tercih edilebilir bir işletmedir (Babayeva, 2006, s. 7).

1.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci, öncelikle müşteri seçimi ile başlayan daha sonra işin kabul edilmesi ile süren ve son olarak denetim raporunun açıklanmasıyla sona eren bir süreçtir.

Mevcut mevzuatta yapılan çeşitli düzenlemelerle beraber denetim kuruluşları ve bu denetimi yapan denetçilere bir takım ilave görevler yüklenmiştir. Şöyle ki mevzuat gereği denetim kuruluşu ve denetçi görev ve sorumluluklarını rapor sonrasında yerine getirirken son zamanlarda bu görev ve sorumluluklarını denetim süreci içinde yerine getirmektedirler (Karacan ve Uygun, 2012, s. 69).

Daha önceden de belirtildiği gibi denetim süreci sistematik bir süreçtir. Bu sürecin sistemli bir süreç olarak tanımlanmasının temel amacı, tüm aşamanın birbirine bağlı ve tamamlayıcı işlemlerden meydana gelmiş olmasıdır.

Denetim süreci dört safhadan oluşmaktadır. Bunlar; müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetim programının yürütülmesi, denetimin tamamlanması ve raporlanmasıdır (Güredin, 2010, s. 179).

1.3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim yaptırmak için başvuran işletmenin tanınması denetim sürecinin ilk aşamasını oluşturur (Ay, 2007, s. 275). Denetim sürecinde müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi planlamadan hemen önceki aşamadır. Denetçinin bir sonraki aşama olan denetim planlamasına geçmeden önce müşteri işletme hakkında araştırma yaparak bu işletmenin denetimini yapıp yapmayacağına karar vermesi gerekir. Daha sonra uygun görülen işletmenin denetim işi alınarak denetim sürecine başlanır (Selimoğlu, 1996, s. 12).

Denetçinin, müşteri seçimine karar verirken denetim riskini en aza indirmek için dikkat etmesi gereken bazı hususlar vardır. Öncelikle mevcut işletmenin geçmişi hakkında bilgi toplanarak etkinlikte bulunduğu sektördeki durumu incelenir, devlet kurumları ve diğer kurumlarla olan ilişkilerine bakılarak aralarında sağlıklı ilişki olup olmadığı hakkında tespitler yapılır. Daha sonra işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumu hakkında fikir sahibi olmak için mali tabloları gözden geçirilir. Denetçinin karar verirken göz ardı etmemesi gereken bir diğer hususta tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları, denetim faaliyetine bakış açıları ve denetimi hangi amaçla

istedikleridir. Müşteri işletme kabul edildikten sonra toplum nezdinde denetçinin saygınlığını yitirip yitirmeyeceği hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılırken aynı zamanda mümkünse bir önceki denetçi ile görüşülerek gerekli tespitler yapılır buna göre önlemler alınır. Son olarak işletme tarafından uygulamakta olan muhasebe sistemi riski en aza indirmek için genel itibariyle incelenir ve yapılacak olan denetim çalışmalarını basitleştirecek özellikte olup olmadığı tespit edilir (Ataman vd., 2001, s. 53).

Müşteri işletmenin kabulü ile denetim yapılmasına karar verildikten sonra denetçi için faaliyetlerini yürütmede ona yol gösterecek olan denetim planlaması aşamasına geçilir.

1.3.2. Denetimin Planlanması

Denetim planlaması, denetçinin faaliyetlerini yürütmede ona kolaylık sağlayacağı ve denetçinin görüşüne ulaşma hususundaki davranış düzenini ifade eder (Ayrancı, 2010, s. 37-38).

Denetim planının öncelikli amacı, denetim konusunu belirli alanlara ayırdıktan sonra ayrılan bu alanlara denetimi yapması için gerekli denetçiyi görevlendirmek, daha sonra denetim alanında uygulanacak olan denetim teknik ve yöntemlerini belirleyerek denetim faaliyetinin zamanlamasını yapmaktır (Haftacı, 2014, s. 49).

GKGMİ yapılacak olan denetim çalışmasının düzgün bir biçimde planlanması gerektiğini savunur. Bu nedenle esnek bir denetim planı hazırlanmalıdır. Bu plan denetim yapıldığı esnada oluşabilecek herhangi bir soruna cevap verebilecek nitelikte, çeşitli alternatifler dikkate alınarak hazırlanmalıdır (Güredin, 2010, s. 184-185). Ancak denetim sürecinin sonuna doğru yaklaştıkça planın esnekliği gittikçe azalır (Kurt, 2015, s. 19).

Denetim planlaması, denetim yapısı ve süreci ile ilgili yapılacak olan planın sistematik bir şekilde oluşturulması aşamasıdır. Denetçi ise, mesleki şüphecilik davranışını kullanarak kanunsuzluklar, yönetimin doğruluğu, hata ve düzensizlikler gibi konuları dikkate alarak denetimi planlamalıdır. Planlama etkinliklerinin kapsam ve yapısı, müşteri işletmenin büyüklüğü ve işletme içi faaliyetlerinin karmaşıklığına göre farklılık arz edebilir (Karacan ve Uygun, 2012, s. 74-75). İlk defa yapılacak olan bir denetimin sürekli yapılan bir denetime kıyasla daha ayrıntılı bir planlamaya ihtiyacı vardır ki, bu da denetçiler için daha yoğun ve daha fazla çalışma gerektirir (Kardeş, 1996, s. 13). Uygun şekilde oluşturulacak denetim programı, gerçekleştirilecek

denetimin genel olarak bir çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin bir rehber olur. Aynı zamanda yapılan bu denetim programı iş içinde bir kanıt oluşturur (Karkacıer, 2009, s. 52-53).

Genel olarak bakılırsa denetim planlamasını oluşturan işlemler sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır (Kepekçi, 2004, s. 39).

- 1- Müşteri işletme üzerine gerekli bilgileri toplamak,
- 2- Yapılacak olan denetim çalışmalarını alanlara ayırmak,
- 3- İşletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek gerekli bilgileri sağlamak,
- 4- Denetim riski derecesini tespit etmek,
- 5- Yapılacak denetimin hedeflerini belirlemek,
- 6- Denetim programı hakkında taslak oluşturmak,
- 7- Gerçekleştirilecek denetimin zamanını ve süresini belirlemek,
- 8- Denetim yapacak kişiyi görevlendirmek.

Bu bağlamda yapılacak olan denetim titizlikle planlanmalı ve aktif bir şekilde kontrol edilmelidir. İyi oluşturulmuş bir denetim planından sonra denetim programının yürütülmesi aşamasına geçilir. Denetçi burada denetim delillerini toplayarak değerlendirir.

1.3.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim konusu öncelikli olarak alanlara ayrılır, ayrılan denetim alanlarına uygulanacak olan denetim yöntem ve fonksiyonları karşılaştırılarak denetim planlaması tamamlanır. Daha sonra denetçinin belirli tekniklerle denetim kanıtlarını toplaması ve topladığı bu kanıtları değerlendirmesi aşamasına geçilir. Denetçi gelinen bu aşamada iki aşamalı bir süreç takip eder. İlk aşamada işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve faaliyet açısından değerlendirilmesi için uyulması gereken prosedürleri test eden uygunluk testleri yapılması gerekir. Denetçinin planladığı denetim çalışmalarını sistemli bir şekilde yürütebilmesi için işletmede aktif bir iç kontrol sisteminin var olması gerekmektedir. İşletmede var olan bu iç kontrol sistemine uygunluk testi yapıldıktan sonra ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşama olan maddi denetim aşamasında ise işletmenin mali tablolarının doğruluğunu test etmek için denetim tekniklerinden yararlanarak gerekli kanıtlar toplanır (Dönmez, 2008, s. 33). Bu testler denetçinin iç kontrol sistemine ait bilgileri elde etmesi ve kontrol riskini değerlendirmesini yaptıktan sonra denetimi tamamlamak için kullandığı bir yöntemdir (Karkacıer, 2009, s. 54).

Denetim kanıtları, denetlenecek olan işletmenin mali tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) ve belirlenen yasalara uygunluğu hususunda denetçiye sunulan her türlü araçtır (Usul, 2013, s. 130).

Bu doğrultuda denetçinin kullanabileceği önemli kanıtları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Durmuş vd., 2018);

- İç kontrol yapısının etkinliği,
- Denetim konusunun kendisi,
- Üçüncü şahıslardan elde edilen veriler,
- İşletme içi ve işletme dışında hazırlanan dökümanlar,
- Muhasebe kayıtları, defterler ve düzenlenmiş tablolar,
- Denetçinin bizzat yapmış olduğu hesaplar,
- Personelden alınan bilgiler,
- Karşılaştırmalar ve oranlar.

Denetçi denetim faaliyetleri süresince önemli sayıda denetim kanıtı toplamaktadır. Fakat bu kanıtların toplanması yeterli olmamaktadır. Daha sonra denetçi toplamış olduğu kanıtları ve değerlendirme sonuçlarını da mevcuttaki çalışma kağıtlarına kaydettikten sonra belgelemesi de gerekmektedir. Bu bağlamda denetçinin izlemiş olduğu denetim yöntemleri, uygulamış olduğu denetim testleri ve işlemleri, elde etmiş olduğu bilgiler dahilinde varmış olduğu kanaatleri çalışma kağıtlarına kaydedilmektedir (Aksoy, 2006, s. 281).

Denetçi gerekli testlerini yaparak yeterli bilgiyi toplaması ve kontrol riskinin değerlemesini yaptıktan sonra denetimini tamamlayarak raporlama aşamasına geçer.

1.3.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetim çalışmalarının tüm aşamaları bittikten sonra geriye sadece denetimin raporlanması kalır. Denetim çalışmasının belgelendirilmesi ile gerekli bilgi ve neticelerin ilan edilmesinden oluşan raporlama, denetçinin yapmış olduğu denetim süreci boyunca tüm çalışma ve değerlendirmelerin bir özeti niteliğindedir. Bu bağlamda denetim raporu, bilgi kullanıcıların yatırımında alacakları kararları da etkilemesinden dolayı bu raporların önemi artmaktadır (Ayrancı, 2010, s. 42).

İşletmenin dönem içindeki faaliyet sonuçlarının veya mali durumunun iyi ya da kötü olması denetçinin ilgi alanı içinde değildir (Çaldağ, 2007, s. 66) Denetçiyi

ilgilendiren kısmı, işletmenin mevcut finansal tablolarının ilgili mevzuata göre düzenlenip düzenlenmediği hususunda bilgi kullanıcılarına verdiği güvendir (Kaval, 2008, s. 172). İşletmeye ait olan muhasebe kayıtlarının GKGMİ'ye uygunluğu ve işletmenin mevcut finansal tablolarının gerçeği ne kadar yansıttığı denetim raporunda sunulur (Aksoy T. , 2006, s. 312).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde belirtilen, finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış bağımsız denetim görüşünde, mali tabloların gerçeği doğru yansıtıp yansıtmadığı ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin tespitine ait bilgilere yer verilmiştir (SPK, 2006, Md. 3, s. 121).

Denetim raporları, olumlu görüş bildiren rapor, şartlı görüş bildiren rapor, olumsuz görüş bildiren rapor ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört kısma ayrılmış ve dört çeşit rapor düzenlenmesi gerekliliği ve denetçinin bu dört seçenekten birine uyararak raporunu hazırlaması zorunluluğu getirilmiştir (SPK, 2006, Md. 5, s. 122-123).

Tüm bunlar dikkate alınarak denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasında yapılması gerekenler; mevcut borçların kontrol edilmesi, bilanço tarihinden sonraki önemli olayların incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, sonuçların değerlendirilmesi, denetim raporunun düzenlenmesi, denetim ve yönetim komitesi ile görüşme yapılmasıdır. Söz konusu işlemlerin ilk dördü denetim sürecinin tamamlama aşamasını oluştururken, son iki işlem denetim raporunun düzenlenmesi ve yayınlanması sürecini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2006, s. 354).

1.3.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçinin raporda denetimi yapılan işletme hakkında olumlu görüş vermesi, o işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumunun GKGMİ'ye, yasalara hatta doğruluk ve dürüstlük ilkelerine uygun olduğunu gösterir. Yani tam anlamıyla mali tabloların doğruyu yansıttığının belirtildiği rapordur (Uyar ve Çelik, 2009, s. 143).

Denetçinin denetim yaptığı işletme adına olumlu görüş bildirmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir (Gürbüz, 1995, s. 225);

- Denetimin genel standartlarına uygunluk,
- Mesleki özen,

- Tecrübe ve bilgi gibi denetim standartlarına uymuş olması,
- Denetim çerçevesi ile ilgili yeterli düzeyde kanıtın toplanmış olması,
- Uygulanan muhasebe ilke ve politikalarının tutarlı olması,
- İşletmenin mali tablolarının yeteri kadar açık olması ve bu tabloların GKGMİ'ye uygun hazırlanarak yasal yükümlülüklerle uygun biçimde düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Olumlu görüş içeren raporda öncelikle denetlenen şirketin ismi yer almaktadır. Raporun devamında sırasıyla kapsam bölümü, görüş bölümü, sorumlu denetçinin adı soyadı, düzenlediği yer ve tarihi bulunmaktadır. Raporun sağ üst köşesinde ise denetim türü ve bağımsız denetim sonucu elde edilen veriler ışığında varılan görüş bildirilmektedir. Raporun kapsam bölümünde denetçi söz konusu işletmenin bilançosu ve bu tarihte sonlanan gelir tablosunu inceler. İnceleme sonucunda işletmeye ait finansal verilerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, ilke ve esaslarına uygunluğunu tespit eder. Denetçi daha sonra denetimi yapacağı işletmenin finansal tablolarına ilişkin kanaatlerini görüş bildirme bölümünde verir. Bu iş uzman kişiler tarafından tablolar arasında karşılaştırma ve süreklilik esasına göre mukayese yapılarak gerçekleştirilir. Aynı zamanda dürüst ve açık oldukları ve dönemler arası devamlılık olduğu net bir şekilde ifade edilir. Daha sonra incelenen mali tablolarının mevcut işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını doğru yansıttığı görüşüne yer verilir (Çaldağ, 2007, s. 69).

1.3.4.2. Şartlı Görüş Bildirme

İşletmenin mali durumu ve tablolarında bazı eksiklik veya hataların bulunması neticesinde, bu hata ve eksiklikler denetçinin olumlu görüşe sahip olmasına tesir etmeyecek seviyede ise denetçi böyle bir durumda şartlı görüş bildirecektir. Yani şartlı görüş içeren raporda, denetim ile ilgili denetçi görüşünde birtakım istisnaları gizli tutarak olumlu olduğu görüş çeşitlerinden biridir (Karkacıer, 2009, s. 56).

Mali tablolardaki birtakım kalemlerin doğruluğundan emin olunmadığı ya da bir başka konularda şüphe duyulduğunda ancak yine de finansal tabloların geneline bakıldığında doğru olup olmadığı üzerine bir görüş bildirilebilecekse, denetçi görüşünü şartlı olarak açıklar (Cömert vd., 2013, s. 436).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'nce belirtilen ve olumlu görüş bildirmesine engel olan olağan üstü durumlarda denetçi tarafından şartlı görüş verilmesi zorunludur.

Denetçi, şu durumlarda şartlı görüş bildirmektedir (Ayrancı, 2010, s. 49);

- GKGMİ'nin ihmali,
- Bağımsız denetçinin çalışmasının kısıtlanarak gerekli çalışmaları yapamaması ve önemli kanıtları elde edememesi,
- Muhasebe ilkelerinde birbirini izleyen yıllar arasındaki uyumsuzluklar,
- Mali tabloların yeteri kadar açık olmaması,
- Yasalara uygun hareket edilmemesi,
- Mali tabloları geleceğe yönelik etkileyebilecek önemli belirsizliklerin bulunması.

Şartlı görüş içeren rapor şekil itibariyle olumlu görüş bildiren raporla benzer nitelikler taşımaktadır. Ancak şartlı görüş raporunda farklı olarak açıklamalar paragrafı da bulunmaktadır. Raporda öncelikli olarak denetlenecek şirketin ismi yer almaktadır. Daha sonra kapsam paragrafında, açıklamalar paragrafında belirtilen nedenler dışında, olumlu görüşte olduğu gibi şirketin inceleme tarihi itibariyle düzenlenmiş olan bilanço ve söz konusu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunun genel kabul görmüş muhasebe standart, esas ve ilkelerine uygun olarak düzenlendiği belirtilmektedir. Raporun ikinci paragrafı olan açıklamalar bölümünde ise mali tablolarda yer alan bilgilerin açık bir şekilde belirtilmemesi, denetleme sırasında karşılaşılan belirsizlikler nedeniyle denetçinin çalışmalarını gerektiği gibi yapamaması, tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmemiş olması, yasalara aykırı işlemler yapılmış olması vb. sebeplerden dolayı şartlı görüş verildiği belirtilmektedir. Görüş bildirme paragrafında ise denetçi açıklamalar kısmında belirtilen neden ya da nedenlerin düzeltilmesi işlemi dışında, denetlenen şirketin finansal faaliyetlerinin ve muhasebe politikalarının önceki hesap dönemine ait faaliyet sonuçları ile tutarlı olduğunu belirtir. Sonuç olarak denetlenen işletenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını doğru yansıttığı görüşüne yer verilir (Ayrancı, 2010, s. 49).

1.3.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Finansal tabloların, finansal durum, finansal durumdaki değişmeleri ve faaliyet sonuçlarını GKGMİ kapsamında dürüst ve açık biçimde yansıtmaması durumunda olumsuz denetim görüşü verilmektedir (Güredin, 2000, s. 50).

Denetçinin olumsuz görüş bildirdiği durumlar aşağıda belirtilmiştir. Bunlar (Uyar ve Çelik, 2009, s. 143-144);

- GKGMİ ihmal edilmiş olması ve bu ihmalin yeterince önemli olması bu yüzden finansal tabloların güvenilir olmaktan çıkması,
- Finansal tablolar açısından önem arz eden işletme yönetimi ile yaşanan fikir ayrılıklarını şartlı görüş verse dahi bu tablolara olan etkisini açıklayamaması
- İşletmenin devamlılığının mümkün olmayacağı sonucuna denetçi tarafından ulaşılması durumunda olumsuz görüş verilmesidir.

İşletmenin finansal tablolarının genel itibariyle doğru ve dürüst olarak hazırlanmadığı aynı zamanda GKGMİ'ne uyulmadığı kanısına varıldığında mevcut işletme için olumsuz denetim görüşü verilir. Raporla olumsuz görüş verildiği taktirde giriş ve kapsam kısımları aynı kalır. Şartlandırılmış paragrafta GKGMİ'nde ki tezatlıklar ve bunların etkisi belirtilir. Görüş bölümünde ise mali tablolarda GKGMİ'ne uyulup uyulmadığına, mevcut mali performansına, mali durumuna ve nakit akışlarını doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığına yer verilir (Cömert vd., 2013, s. 439-440).

Denetçi tarafından şartlı veya olumsuz görüş içeren bir denetim raporu hazırlanması durumunda neden bu görüşlerin verildiği ve mali tablolara olan etkileri raporda açıkça belirtilir. Belirtilen bu neden ve etkilere görüşün bildirildiği paragraftan hemen önce yer verilir. Detaylı açıklama ise mali tablolara ait dipnot ve açıklama kısmında yer alır (BDDK, 2006, s. 43).

1.3.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, mali tablolar üzerinde belirlenememiş yanlışlıkların etkisinin önemli olabileceği kanısına varırsa ve yeterli denetim kanıtı toplayamazsa görüş bildirmekten kaçınır (Özyürek, 2012, s. 102-103). Diğer bir ifadeyle denetçi eğer finansal tabloların GKGMİ'ye uygun, doğru ve dürüst bir şekilde hazırlandığı hususunda şüphelenmesi durumunda görüş bildirmekten kaçınır. Eğer ki işletmece mali tablolarındaki hata ve

aksaklıklar sebebiyle denetçinin çalışma alanı sınırlandırılıyorsa ve bu hata ve aksaklığın gizlenmeye çalışıldığı sonucuna varılırsa denetçi görüş bildirmekten kaçınır. Aynı zamanda birçok önemli belirsizliğin müşteri işletmenin finansal tablolarını etkileyeceği kanısına varıldığında da görüş bildirmekten kaçınılır. Denetçi kanıt yetersizliği ya da diğer önemli sebeplerden dolayı mali tabloların geneli hakkında tam bir kanaate varamamışsa görüş bildirmekten kaçındığını belirtir (Cömert vd., 2013, s. 441).

Bu bağlamda denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı durumlar aşağıda belirtilmiştir. Bunlar (BDDK, 2006, s. 44);

- Denetim çalışmalarında rastlanılan kısıtlama ve belirsizliklerin, denetçinin olumlu, olumsuz ya da şartlı görüşlerden herhangi birini vermesine engel olacak kadar mühim olması,
- Mali tablolarda var olan bir konuda yeteri kadar delil bulunamaması,
- İşletme için belirsiz bir durumun gelecekte hayati bir tehlike yaratacak olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınır.
- Sorumlu baş denetçi, işletmenin iç kontrol ve muhasebe sisteminde aksaklıkların olduğunu tespit etmesi üzerine mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetçi, mevcut işletmenin finansal faaliyetlerini (hesap dönemi bilanço ve gelir tablosu) inceleme aşamasında yukarıda sayılan nedenler haricinde ortaya çıkan durumu raporun kapsam kısmında belirtmektedir. Görüş bölümüne gelindiğinde söz konusu kısıtlamalar nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmaktadır.

1.4. DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları, mali tabloların denetiminde denetim sürecini, denetimin özelliklerini, mesleki kuralları ve denetim raporunu düzenleyen standartlardır. Kısacası denetim sırasında denetçilere rehberlik yapan, uyması gereken kuralları belirleyen standartlardır. Dünya genelinde GKGDS ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) geçerlidir (Dede, 2015, s. 45). Genel kabul görmüş denetim standardı on standarttan oluşmuş bunların ilk üçü denetçinin nitelikleri sonraki üçü çalışma alanı son dördü ise denetim raporuyla ilgilidir (Bozkurt, 2012, s. 35-36).

UDS, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants) tarafından hazırlanarak yayınlanmaktadır. IFAC, üye ülkelerin meslek mensuplarının bir araya gelerek oluşturduğu kuruluştur. IFAC bağımsız denetim adı altında uluslararası kabul edilen eğitim standartları, güvence denetimi ile kalite kontrol, ilgili hizmetler ve etik kurallarını kapsayan standartları yayınlamaktadır. Ülkeler yapılacak denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için uluslararası denetim standartlarını ve genel kabul görmüş denetim standartlarını baz alarak denetim standartlarını kendi hukuksal çerçeveleri içinde oluşturmaktadır (Ertaş, 2018, s. 92).

Yabancı yatırımcıların Türkiye'deki şirketlere ait mali tabloları ve faaliyet raporlarını inceleyebilme imkânı sunan ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlenen denetim raporları sayesinde yatırımların arttığı söylenebilir. Finansal yapısına ve güvenilirliğine ait herhangi bir bilgiye ulaşamayan bir yabancı yatırımcının Türkiye pazarına girmesi ve yatırım yapması kendi finansal ve yatırım faaliyetleri açısından zor görünmektedir. Bu doğrultuda uluslararası platformlarda kabul gören ve güvenilirliği tescillenmiş standartlara göre hazırlanan mali tablolar ve finansal faaliyet raporları Türkiye'yi dış yatırımcılar için tercih edilebilir bir seçenek haline getirmektedir. Sonuç olarak şirketlerin mali ve finansal faaliyetlerine ilişkin bilgilere ait uluslararası standartlara göre düzenlenmiş denetim raporları ülkemize yatırım yapmada yabancı yatırımcıları teşvik edecektir (Tutulmaz, 2018, s. 6).

1.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimi yaparken uymak zorunda oldukları kurallar vardır. Bu kurallar gelenekler, yasalar ve akademik kaynaklardan türemiş ve uluslararası alanda geçerliliği kabul edilmiş kurallardır. Bu kuralların bütününe ise GKGDS denilmektedir. Denetim standartları denetçinin mesleğini yerine getirmesi sırasında ona yol göstererek yaptığı denetimin uygun ve geçerli olmasını sağlar (Arslan, 2018, s. 106).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) 1947 tarihinde yayınladığı GKGDS denetim sırasında uyulması gereken minimum nitelikleri belirtmektedir. Bu nitelikler, 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından tekrar incelenerek

güncellenmiş ve Denetim Standartları Açıklamaları adıyla tekrardan yayınlanmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 71-72).

GKGDS denetçilere denetim sırasında hangi denetim işlemini yapmaları ya da neler yapmaları hakkında ayrıntılı bilgiler sunan standartlar değil, denetçinin çalışma kalitesi ve denetim faaliyet konusunu belirleyen standartlardır. GKGDS'ye uygun yürütülen bir denetim çalışması kaliteli bir çalışmadır (Güredin, 2010, s. 41).

GKGDS'nin genel özelliklerine bakıldığında (Göger, 2006, s. 14-15);

- Standartlar denetim çalışmasının kalitesini artırmaktır.
- Standartlar denetçiye denetim sırasında büyük oranda yol gösterir
- Standartlar denetçinin sorumluluklarını, özelliklerini ve çalışma sahasının nelerin oluşturduğunu belirleyen kurallardır.

Yaygınlaşan finansal tablo kullanıcıları sayesinde bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu bağlamda denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için denetçilerin uymak zorunda oldukları denetim standartları oluşturulmuştur. Bu standartlar üç başlık altında toplanmış ve on standarttan oluşmuştur.

1.4.1.1. Genel Standartlar

Denetçinin nitelikleri ile uymak zorunda olduğu koşullardan oluşmaktadır. Denetim görevini yerine getirecek her yetkilinin genel standartlara uyması gerekmektedir. Denetçinin eğitim ve deneyimini, bağımsızlığını ve mesleki ahlakını belirleyen bu standart aynı zamanda denetçinin raporlamasına ve çalışma alanına da etki etmektedir (Kepekçi, 2004, s. 17-18).

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetim raporlarına ait bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin herhangi bir şüpheye mahal vermemek adına denetimi yapan kişinin bu mesleğe ait yeterli teknik bilgi ve beceriye sahip olması gerekmektedir. Bu yüzden şirketlere ait faaliyet raporlarının incelenerek denetim sonucunda elde edilen finansal ve mali raporların gerçeği yansıttığına ve güvenilir bilgiler içerdiğine emin olmak için denetçinin mesleki yeterliliğe sahip uzman bir kişi olması gerekmektedir (Dönmez vd., 2005, s. 54).

Bağımsızlık Standardı: Genel standartların ikincisi olan bu standart denetim sisteminin güvenilir bilgi sağlaması açısından önem arz etmektedir. Denetçinin

bağımsızlığını ifade eden bu standart SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinde, denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek herhangi bir ilişki ve davranış sergilememesi gerektiğine vurgu yapmaktadır (Ulusoy, 2005, s. 285).

Mesleki Titizlik ve Özen: Denetçilerin bağımsızlığı ve mesleki yeterliliğinin yanı sıra denetim aşamasında denetçinin dikkatli, özenli ve titiz bir şekilde işlemleri gerçekleştirmesi de gerekmektedir. Denetim sırasında gerçekleşen herhangi bir dikkatsizlik ve özensiz davranışın bağımsız denetim sisteminin başarısızlığı veya yapılan işin kalitesizliği olarak nitelendirilecektir. Bu da finansal bilgi kullanıcılarının söz konusu denetçiye olan itibarını zedeleyecek ve farklı bir denetçi ile çalışma yolunu seçmesine neden olacaktır. Sonuç itibarıyla denetimi gerçekleştiren denetçinin denetimin belirlediği kurallar çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmesi yeterli derecede veri toplaması ve değerlendirerek kanaatlerini oluşturmaları gerekmektedir (Demirtaş, 2016, s. 778).

1.4.1.2. Çalışma Alanı Standardı

Bu standart denetçinin denetimi yaptığı sırada uyması gereken gözetim ve planlama, iç kontrol sistemini inceleme, güvenilir ve yeteri kadar kanıt toplama yöntemlerini belirler (Kepekçi, 2004, s. 20-21).

Planlama ve Gözetim Standardı: Denetimi yapan denetçinin, varsa denetçi yardımcılarının da dahil edilmesiyle birlikte, denetim yapılmadan önce bir planlama çalışması yapması gerekmektedir. GKGDS’de de belirtildiği gibi denetim faaliyetinin yanı sıra insan gücü planlaması olarak denetçi yardımcılarının da çalışma içerisinde gözlemlenip yapacakları çalışmaların yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir (Dönmez vd., 2005, s. 56).

İç Kontrol Sistemi Üzerine Bilgi Edinme Standardı: İşletmeye ait finansal ve muhasebe işlemlerinin denetlenmesi aşamasında güvenilir sonuçlar elde edilebilmesi işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin incelenmesi ve gerekli değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin verimli ve etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesi denetlenecek işletmenin denetim risklerini de büyük ölçüde engellemiş olacaktır. İşletmenin mevcut personelinin nitelikleri, örgütsel sistemin ve bilgi işlem

sisteminin işleyişi, varlıkların korunması için alınan tedbirler gibi pek çok alanda yapılan iç kontrol sistemi yapılacak olan denetim çalışmasında öncelikli olarak incelemesi gerekir (Arslan, 2018, s. 110-111).

İç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesinde iki amaç bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, etkin bir sistemin olup olmadığının tespit edilmesidir. Denetleme döneminde yaşanan her bir kıymet hareketi denetçiler tarafından detaylı bir şekilde incelenmesi mümkün olmamaktadır. Bu noktada denetçiler işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmak suretiyle bu hareketlere ait muhasebe kayıtlarının doğruyu yansıttığına ve finansal tabloların bir önceki dönemle tutarlı olduğuna güvenme ihtiyacı duyarlar. İşletmenin denetçinin güvenini kazanabilmesinde mevcut iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla iç denetim sisteminin etkinliği işletmenin denetim riskini azaltacaktır. İkinci amaç ise, denetçinin işletme hakkındaki kanaatlerini bildirdiği denetim raporunun ne kadar kapsamlı ve detaylı olacağını belirleyebilmektir. Denetim programının detaylı ve kapsamlı bir denetim çalışması mı yoksa iç kontrol sistemine güvenerek daha dar kapsamlı mı olacağı işletmenin iç kontrol sisteminin zayıflığına ya da etkinliğine bağlıdır. Sonuç itibarıyla işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin nitelikleri denetimin kapsamını belirlemede önemli role sahiptir denilebilir (Güredin, 2010, s. 46).

Kanıt Toplama Standardı: Denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılacak olan denetimde denetçi bir görüş belirtmeden önce denetlenen işletme hakkında yeterli veriye ve kanıtla ulaşmalı daha sonra kanaatini belirtmesi gerekmektedir. Denetlenen müşterinin hesap durumu ve niteliği, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve işletmenin mevcut durumu denetçinin toplayacağı kanıt miktarını belirlemektedir. Aynı zamanda ne kadar kanıt toplayacağı denetçinin inisiyatifine de kalabilmektedir (Aksoy, 2006, s. 195). Diğer taraftan dış denetçilerle ilgili olarak denetim sırasında topladıkları kanıtları bir dosya haline getirmeleri beklenmektedir. Çünkü dış denetçiler topladıkları her bir veriyi kayıt altına alarak saklamak ve denetimin standartlara uygun olarak yapıldığını kanıtlamak gibi bir zorunluluğu vardır (Arslan, 2018, s. 111)

1.4.1.3. Raporlama Standartları

Denetimin sonunda vereceği görüş esnasında denetçinin uyması gereken kurallardır. Uyması gereken bu kurallar GKGMİ'ye uygunluk, tutarlılık ve finansal tablolardaki açıklama ve görüşlerin yeterli olup olmadığıdır (Kepekçi, 2004, s. 22).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı: Bu standart denetlenmekte olan müşteri işletmenin mali tablolarının GKGMİ uygun olarak düzenlenmesi ve bağımsız dış denetçinin bunu açıkça belirtmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Diğer bir deyişle bağımsız denetçi işletmenin finansal ve mali faaliyetlerini inceleyerek topladığı veriler neticesinde elde ettiği bulgu ve sonuçlarını kullanarak işletme ile ilgili görüşlerini bildirdiği finansal raporunda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarıyla paralel olarak işlemlerini yürüttüğünü açık ve anlaşılır bir şekilde belirtmesi gerektiğini ifade etmektedir (Güredin, 2010, s. 50).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı: Bu standart işletmenin denetim dönemleri arasında uygulama farklılığının tespit edilmesi açısından oldukça önemlidir. Standardın oluşturulma amacı, denetlenen işletmenin denetim yılı ile bir önceki döneme ait finansal ve mali raporlarında yer alan bilgilerin karşılaştırmaya uygun nitelikte olup olmadığını kontrol etmektir. Denetçiler hazırladıkları denetim raporunda işletmenin muhasebe politikalarına ilişkin verilerin karşılaştırma yapmaya uygunluğunu engelleyici bir durumun varlığını sebepleriyle birlikte açıkça belirtmek durumundadırlar (Bozkurt, 2012, s. 41). İşletmelerin finansal faaliyetlerine ilişkin tabloların tabi olduğu ilkelerin, haklı bir gerekçe olmadığı sürece değiştirilmesi doğru değildir. Bu ilkelerin değiştirilmesi durumunda işletmenin mali ve finansal bilgilerinin karşılaştırılması olası görünmemektedir. Söz konusu ilkeler haklı bir gerekçe gösterilmesi koşuluyla değiştirilebilir. Ancak bu durumun sebebi finansal tablonun dipnotlarında belirtilmelidir (Demirtaş, 2016, s. 779).

Açıklama Standardı: Bu standart, işletmelerin düzenlediği mali tablolarda finansal bilgi kullanıcılarına iletilmesi gereken tüm bilgilerin işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığının denetçiler tarafından tespit edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. İşletmeler mali tablolardaki mevcut sayısal verilerin yanı sıra söz konusu bilgi kullanıcılarına dipnotlarda yer almak üzere çeşitli bilgiler sunmaktadırlar. Denetçinin bu

aşamada görevi ise dipnotlardaki bu bilgilerin yeterli olup olmadığını tespit etmek ve raporunda bunu belirtmektir (Bozkurt, 2012, s. 42).

Görüş Bildirme Standardı: Raporlama standartlarının sonucusu olan bu standart denetçinin işletmeye ait finansal tablolarını inceledikten sonra oluşturduğu raporunda bir görüş belirtmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu görüşler olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçinin tablolara ilgili görüş beyan etmemesi durumunda bunun sebebini açıklaması gerekmektedir (Arslan, 2018, s. 114).

1.4.2. Uluslararası Denetim Standartları

1947 yılında AICPA tarafından ilk defa oluşturulan GKGDS, bir denetim sürecinde uyulması gereken kuralları belirtmektedir. Bu standart denetimi yapacak denetçinin mesleki sorumluluğunu, denetimi ne şekilde yapacağını, denetim sonunda verilecek raporun nasıl olması gerektiğini gösteren kurallardan oluşmaktadır (Sena, 2011, s. 12).

Denetim standartları, denetçinin denetimi yaparken uygulaması gereken yöntem ve çalışma konusunda yardımcı olmakla beraber mesleki sorumluluğunu eksiksiz yerine getirmesinde yol gösteren ilkeler bütünüdür. Bu bağlamda denetçi ne kadar denetim standartlarına uygun davranırsa denetim çalışmasının kalitesi de o kadar artar. Aksi takdirde standartlara uyulmayan bir denetim çalışmasında güvenilirlik azalır (Aygün, 2016, s. 4).

Kalite kontrol, etik, güvence denetimi ile ilgili hizmetler ve eğitim standartları IFAC bünyesindeki üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından yayınlanmıştır. Üç kuruldaki sadece bir tanesi olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB- The International Auditing and Assurance Standards Board) aracılığıyla; bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler ve sınırlı bağımsız denetime ilişkin standartlar yayınlanmaktadır (Ertaş, 2018, s. 93-94).

1.4.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş ve

on dokuz tane Türkiye Muhasebe Standardını geliştirilmiştir. Ancak bu geliştirilmiş olan standartlar yürürlüğe konamamıştır (Yalkın, 1994, s. 261-262). Daha sonra bu kurul, SPK kanununa yeni eklenen madde ile 2002 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) devredilmiştir. TMSK, 2005 yılı ocak ayı itibariyle uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olarak TMS ve 2007 yılından itibaren de Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarını (TMSY) Resmi Gazete’de yayınlamaya başlamıştır. 2007 Haziran ayından itibaren, kavramsal çerçeve hariç otuz bir adet TMS, yedi adet TFRS ve on adet TMSY yayınlamıştır (Güler, 2011, s. 104-105).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye’de bağımsız denetim standartları oluşturulma süreci başlatılmıştır. Söz konusu KHK ile Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna ve Kamu Gözetim Kurumuna (KGK)’na Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayınlama yetkisi verilmiştir. Bu bağlamda KGK’nın görevi bilgi sistemleri dâhil olmak üzere, uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde Türkiye denetim standartlarını belirleyerek yayımlamaktır. KGK denetim standartlarını belirleme aşamasında IFAC tarafından yayınlanan söz konusu standartları referans almış ve denetim standartlarını bu kriterlere uygun olarak düzenlemiştir (Arslan, 2018, s. 114).

1.5. BAĞIMSIZ DENETÇİ TANIMI, BAĞIMSIZ DENETÇİ OLABİLME ŞARTLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

1.5.1. Bağımsız Denetçi Tanımı

Denetçi, mesleki alanda bilgi ve tecrübeye sahip olarak denetim faaliyetlerini yürüten bununla birlikte bağımsız davranarak yüksek ahlaki nitelik sergileyen uzman bir kişidir (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 350).

Bağımsız denetçi mali tabloları inceleyerek oluşabilecek riskleri ortaya koyan, mevcut finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu hakkında ilgili taraflara rapor olarak sunulmasını sağlayan kişidir. Bağımsız denetçinin sorumluluğundaki bu durumu mesleki şüphecilik anlayışı ile yerine getirmesi ve mali tablolar hakkında doğru bilgiler sunarak ilgililerin güvenini kazanması gerekmektedir (Selimoğlu ve Uzay, 2009, s. 35).

Bağımsız denetçi kavramı ile ilgili gerekli bilgiler KGK'nın 3. maddesinde yer almaktadır. Bu yasaya göre “Bağımsız denetçi: denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için, 3568 sayılı yasaya göre SMMM veya YMM ruhsatına sahip meslek mensupları arasından Kurumca yetkilendirilen kişidir”. SMMM veya YMM unvanına sahip kişilerin bağımsız denetçi ya da denetim kuruluşu olabileceği hususu KGK tarafından belirlenmiştir (KGK, 2017, Md. 3).

Anonim şirketleri denetleyebilmek için görevlendirilecek kişi ya da kuruluşların sadece 3568 sayılı kanuna göre denetçi olmak için gerekli olan ruhsatı alması aynı zamanda SMMM veya YMM unvanını taşıması yeterli olmamaktadır. Bu kişilerin denetçi olarak görevlendirilebilmesi için KGK, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilmesi gerekmektedir (Torun, 2018, s. 5-6).

İşletmelerin dönemsel muhasebe politikaları ve finansal faaliyetlerinin incelenmesi ve denetlenmesi için görevlendirilen denetçilerin görevlerinde edindikleri tecrübeyle sabit kıdemleri ile edindikleri ünvanlar bulunmaktadır. Denetçi ünvanı almada 3 yıllık fiili tecrübe yeterli olurken, kıdemli denetçilik için 6, baş denetçi ünvanına sahip olabilmek için 10 yıllık tecrübe kazanmış olmak gerekmektedir (Karaca, 2018, s. 16)

Dünyada pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de denetçi olma kriterlerine ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14'üncü “Denetçinin Yetkilendirilmesi” ve 15'inci “Uygulamalı Mesleki Eğitim” maddelerinde söz konusu düzenlemeler açıkça belirtilmiştir (Şeker, 2015, s. 21).

Sonuç olarak bağımsız denetçi olabilmek için; meslek mensubu olmak, ilgili meslek sınavları başarıyla tamamlayarak yetki ve çalışma belgesini almış olmak ve 3 yıllık uygulamalı eğitim sürecini başarıyla bitirmek gerekmektedir (Ertaş, 2018, s. 76-77).

1.5.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları

Bağımsız denetçi olmak için bazı kriterlere sahip olmak gerekmektedir. Bu kriterler aşağıda belirtilmiştir (KGK, 2017).

1- Denetçilerin Yetkilendirilmesi: Bağımsız denetim yapmak isteyenlerin sahip olması gereken nitelikler aşağıda belirtilmiştir.

- İşletme, iktisat hukuk, muhasebe, maliye, siyasal bilgiler, kamu yönetimi ve bankacılık alanlarından en az lisans mezunu ya da diğer öğretim alanlarından lisans düzeyinde mezun olup söz konusu alanlarda en az yüksek lisans diploması almış olması,
- Meslek mensubu olması,
- Türkiye’de ikamet etmesi,
- Medeni hakları kullanabilme yeterliliğinde olması,
- Uygulamalı mesleki eğitimini bitirmiş olması
- Denetçilik sınavını başarıyla geçmiş olması,
- Sahtecilik, kaçakçılık, rüşvet gibi suçlardan mahkumiyeti olmaması,
- Faaliyet izninin KGK tarafından hiçbir şekilde iptal edilmemiş olması,
- Kötü bir itibarının olmaması ve bağımsız denetim mesleğinde bulunması gereken şeref ve haysiyete uygun olması koşullarını taşıması gerekir.

2- Uygulamalı Mesleki Eğitim: Uygulamalı mesleki eğitim, KGK tarafınca belirlenen amaçlar doğrultusunda bağımsız denetçilik mesleğinin gerektirmiş olduğu yeterliliklere sahip olmak için Bağımsız Denetim Kuruluşu bünyesinde yer alan denetçi gözetiminde yürütülen bir eğitimidir. Eğitimin süresi 3 yıldır ancak mesleki tecrübesi (kıdem) 15 yıl olan meslek mensupları bu eğitimden muaf tutulmuştur. Mesleki kıdem bağımsız denetim yönetmeliğince bağımsız denetimde aktif olarak geçirilen süre olarak belirtilmekle beraber buna ek olarak ilgili alanda lisans ve lisansüstü eğitim ve staj süreleri de bu süreye ilave edilmektedir.

3- Denetçilik Sınavı: KGK tarafınca yapılmakta olan bağımsız denetçilik sınavına;

- İşletme, iktisat, hukuk, muhasebe, maliye, siyasal bilgiler ve kamu yönetimi branşlarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan,
- Yükseköğretim Kurulu tarafından yukarıdaki alanlara denkliği onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olanlar

- Lisans düzeyinde başka öğretim alanlarından mezun olmakla birlikte yukarıda belirtilmiş olan bilim dallarından lisansüstü düzeyde diploma almış olanlar başvuru yapabilir.

Sınav konuları SMMM için ayrı, YMM için ayrı, bankacılık, sermaye piyasası, özel emeklilik ve sigortacılık alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar için ayrı ayrı hazırlanmaktadır. Bu konular Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi), Muhasebe Standartları (TMS), Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, genel hukuk, denetim, bankacılık, sigortacılık, özel emeklilik ve sermaye piyasası mevzuatıdır.

Sonuç olarak bağımsız denetçi ünvanını alabilmek için; ilk önce meslek mensubu olmak, bağımsız denetim sınavlarında başarılı olmak ve son olarak uygulamalı eğitim olan 3 yıllık dönemi tamamlamış olmak şartlarını taşımak gerekmektedir. Bu bağlamda kuruma başvuru yapan ve uygun bulunan şahıslara gerekli olan denetçi kimliği, bağımsız denetçi belgesi ve kullanacağı denetçi mührü verilir (Ertaş, 2018, s. 76-77).

Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları: Sorumlu denetçi denetim kuruluşu adına görevlendirildiği denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi yöntemlerine uygun hareket ederek denetimi yürüten ve denetim raporunu imzalayan kişilerdir. Kurumun onayını almak üzere denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından sorumlu denetçiler görevlendirilir. Atanan denetçilerden Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için on beş sene mesleki deneyim ile iki sene fiili denetim deneyimi, diğer denetimler için on sene mesleki deneyim ile bir sene fiili denetim deneyimi istenmektedir (KGK, 2017).

1.5.3. Bağımsız Denetçide Bulunması Gereken Özellikler

Bağımsız denetçiler öncelikle mesleğe girişte uygulanmakta olan sınav, staj ve uygulama eğitimlerini başarılı bir şekilde geçmeleri sonucunda bağımsız denetçi ünvanını almaya hak kazanırlar (Sağmanlı ve Cömert, 2010, s. 44).

Bağımsız denetçi mesleki bilgi ve tecrübelerini kullanarak ve bağımsızlığını koruyarak ele aldığı denetim çalışmalarını yürütmelidir ve kendini zaman içinde sürekli

geliştirmelidir. Çünkü bağımsız denetim, kurallara uygun olarak yapılan bir süreç olmaktan çok denetçinin sezgileri ile hareket ettiği bir süreçtir. Bu nedenle iyi bir bağımsız denetçinin yaratıcı ve yenilikçi düşünce gücüne sahip olması ve işini severek özveriyle yapması gerekmektedir (Emir, 2008, s. 110).

Bağımsız denetçi için işletmelerdeki mali nitelikteki olaylarla ilgili kanıtların toplanması hem zaman hem maliyet hem de işgücü açısından büyük bir yükür. Bu nedenle bağımsız denetçi topladığı kanıtların tamamından, tamamını temsil edecek bir kısmını seçmesi gerekmektedir. Bu seçimin başarılı bir şekilde oluşturulması denetim faaliyetinin önemlilik ve risk düzeyinin doğru saptanması ile mümkün olacaktır. Tüm bunları başarılı bir şekilde yapabilmesi için denetçinin bilgi, tecrübe ve en önemlisi yargılama gücünün yüksek olması gerekmektedir. Genel olarak özetlemek gerekirse, bağımsız denetçi (Çil, 2003, s. 18);

- Yeterli bilgi ve tecrübeye sahip,
- Bağımsız,
- Özenli ve özverili,
- Ahlaki değerlere önem veren kişilik sahibi biri olmalıdır.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI

Bağımsız denetim kuruluşları, KGK'nın yetkilendirdiği SMMM ve YMM ünvanını taşıyan kişilerden oluşan sermaye şirketi olarak kurulmuş şirketlerdir. KGK tarafından "Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi" verilmediği sürece bu şirketler denetim faaliyetinde bulunamazlar. Bu şirketlerin temel kuruluş amaçları denetim hizmeti vermektir (Aksoy ve Aksoy, 2017, s. 31).

Ülkemiz mevzuatına bakıldığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda anonim şirketlerinin denetlenmesi işi kendi bünyesinde yer alan denetleme kurulunca değil, şirket dışında bir denetim şirketi ya da denetçi tarafından yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yani anonim şirketlerde denetleme kurulu organı kaldırılarak, işletmenin yıllık faaliyet raporları ve finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarına göre bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi esası getirilmiş, bağımsız dış denetimden geçmemiş yönetim yıllık faaliyet raporları ile mali tablolarının düzenlenmemiş hükmünde olduğu belirtilmiştir (Gürocak, 2016, s. 84).

660 sayılı KHK ile yayımlanan yönetmeliğin 13. maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının denetim yapabilme esasları düzenlenmiştir. Bu madde ile denetim yapmak isteyen bağımsız denetim şirketleri için KGK tarafından istenilen şartlar aşağıda belirtilmiştir (Torun, 2018, s. 6-7);

- Sermaye şirketi olması
- KGK tarafından yetki verilmiş olması
- Mevcut denetçilerinin bağımsız denetçi belgesi almış olması
- Denetçilerin belirli bir raporlama dönemi için alınmış olması ve tam zamanlı çalışması
- Kurum tarafından faaliyet izninin iptalinin söz konusu olmaması
- Kurumca denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli belge, kayıt, donanım ve tekniğin olması
- Kurumun alanında uzman bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi olması
- Denetçinin ya da ortaklarının mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uygun olması
- Kurumun bir ortak baş denetçi ve altında yeterli sayıda çalışacak denetçisinin olması ve bunların kalite kontrol sisteminin işleyişi ile sorumlu olması.
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin süreçlerini ve gerekli politikalarını yazılı bir şekilde oluşturması
- Denetçilerin tamamının meslek mensubu olması
- Sermayesinin ve oy kullanma haklarının yüzde ellisinden fazlasının denetçilerine ait olması
- Denetçinin bağımsız denetim ünvanına sahip olması
- Şirket sözleşmesinin denetime dair mevzuatta yer alan hükümlere uygun olması
- Bağımsız denetime uygun faaliyet konusunun olması
- Nama yazılı pay ve hisselerinin olması

Ülkemizdeki bağımsız denetim şirketleri üç gruba ayrılabilir (Sekizsu, 2017, s. 92).

1. Dört büyük denetim şirketi: DRT Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (Deloitte Touche Tohmatsu), Başaran Nas Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (PwC), Güney Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (Ernst&Young) ve Akis Bağımsız Denetim ve S.M.M. A.Ş. (KPMG)'dir.
2. Diğer yabancı ortaklı denetim şirketleri: Dört büyükler dışında kalan ve yabancı ortaklığa sahip şirketlerdir.
3. Yabancı ortaklığı bulunmayan denetim şirketleri.

Müşterilerin denetim hizmeti alacakları bağımsız denetim kuruluşlarını hangi kıstaslar doğrultusunda seçtikleri hususu bu noktada çok önemlidir. Bu bağlamda denetim şirketlerinin müşterilerce seçilmesinde denetim şirketinin büyüklüğü, uluslararası etkisi, ünü, tecrübesi, şirket hakkında bilgisi, şirketin yer aldığı sektör hakkında bilgisi, şirketin denetim şirketiyle önceden çalışmış olması, denetim şirketi hakkında dışarıdan gelen öneriler gibi ölçütleri esas almaktadırlar (Savcı, 2014, s. 285).

1.7. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLER

Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile 26.03.2018 tarihli resmi gazetede bağımsız denetime tabi şirketleri yayımlamıştır (KGK, 2017). Bu şirketler üç grup altında toplanmıştır. Bunlar;

1. Belirli Kriterlere Uygunluğu Nedeniyle Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

BKK ile belirli kriterlere sahip şirketlerin zorunlu bağımsız denetime tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu noktada şirketler aşağıda belirtilen üç kriterden en az ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetime tabi olurlar.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler şunlardır (BKK, 2018, Md. 3);

- Şirketin aktif toplamının on beş milyon Türk Lirası (TL) olması,
- Şirketin yıllık net satışlarının yirmi milyon TL olması,
- Mevcut çalışanlarının elli kişi olmasıdır.

Aşağıda belirtilen Ek I - Ek II sayılı listelerde bulunan şirketler ile yukarıda açıklanan kıstasları tamamlamayan şirketler ise şu şartları taşımaları halinde bağımsız denetime tabi olurlar (BKK, 2018, Md. 3);

- Şirketin aktif toplamının otuz beş milyon TL olması,
- Şirketin yıllık net satışlarının yetmiş milyon TL olması,
- Mevcut çalışanlarının yüz yetmiş beş olmasıdır.

BKK ile bu kriterlerin nasıl hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda yürürlükteki mevzuat gereği bir şirketin yıllık net satış hasılatı ve aktif toplamı son iki yıldaki hazırladıkları mali tablolara bakılarak, çalışan sayısı ise son iki yıldaki ortalama çalışanların sayısı alınarak hesaplanacaktır. Mevcut işletme zorunlu bağımsız denetime tabi değilken son iki hesap dönemi içinde bu ölçütlerden en az ikisini aşmış ise bir sonraki dönemde bağımsız denetime tabi olacaktır. Ancak işletme zorunlu bağımsız denetim tabiyken son iki hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisini aşmamış ise önümüzdeki dönem zorunlu bağımsız denetime tabi olmayacaktır.

2. Kriterlere Bakılmaksızın Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

Bu şirketler Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'ın Ek. I sayılı listesinde Bakanlar Kurulu tarafından 26.03.2018 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. Aşağıda belirtilen söz konusu şirketler Bakanlar Kurulu tarafından yayınlanan resmi gazetede yer alan Ek I sayılı listesinde yer almaktadır (BKK, 2018);

- SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketler doğrudan bağımsız denetime tabidir.
- Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden nitelikli paya sahip olan şirketler doğrudan bağımsız denetime tabidir.
- Bunlara ek olarak Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren şirketler, Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen şirketler, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan şirketler de zorunlu bağımsız denetime tabi şirketlerdir.

3. Özellikli Kriterlere Göre Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bakanlar kurulunun gruplara ayırdığı zorunlu bağımsız denetime tabi şirketlerden Ek I sayılı listede bulunan şirketler hiçbir şarta bakılmaksızın zorunlu bağımsız denetime tabidir. Ek II sayılı listede bulunan şirketlerin ise bazı özel kriterlere

uyması halinde zorunlu bağımsız denetime tabidir. Burada Ek II sayılı listede bulunan şirketlerin taşınması gereken kriterleri ve bununla birlikte zorunlu bağımsız denetime tabi olacağı durumlar açıklanacaktır (BKK, 2018);

- Mevcut sermayesinin minimum yüzde yirmi beşinin kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlara ait olan şirketler.
- Günlük gazete çıkaran şirketler.
- Çağrı merkezi şirketleri hariç, Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu, Posta Hizmetleri Kanunu, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunda faaliyet gösteren şirketler.
- Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF'nin iştirakleri ile TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin minimum yüzde ellisi belediyelere ait olan şirketler.

Ek.II sayılı listede yer alan şirketlerin eşik değerleri ise;

- Şirketin aktif toplamının otuz milyon TL olması,
- Şirketin yıllık net satışlarının kırk milyon TL olması,
- Mevcut çalışanlarının yüz yirmi beş kişi olması kriterlerinden en az ikisini sağlayanlar zorunlu bağımsız denetime tabidir.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞARTLI GÖRÜŞ DAYANAKLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİ DEĞİŞİKLİĞİNİN GÖRÜŞLERE ETKİSİ: BİST ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

Bu bölümde öncelikle uygulamanın amacına ve önemine değinilerek ardından çalışmada hangi kısıtlamalara gidildiği konusu nedenleri ile belirtilmiştir. Daha sonra araştırmanın yöntemi hakkında bilgi verilmiş ve araştırmanın verileri belirtilmiştir. Son olarak, uygulama kısmına geçilerek elde edilen sonuçlara göre bir değerlendirme yapılmıştır.

2.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim, firmaların belirli bir döneme ait mali tablolarının bağımsız denetçi tarafından önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu tarafsızca araştırıp sonuçlarını rapor halinde sunan sistematik bir süreçtir. Denetçilerin tarafsızca araştırması ve raporlarını ona göre düzenlemesi bilgi kullanıcılarının denetim şirketlerine olan güvenini artırmaktadır. Böylelikle bilgi kullanıcıları denetçinin yapmış olduğu denetime güvenerek gerekli yatırım kararları almaktadır.

Denetçi, mevcut işletmelerin finansal raporlarının tam anlamıyla doğruyu yansıttığında görüşünü olumlu olarak bildirmektedir. Ancak finansal raporlarında herhangi bir hata veya eksiklik tespit ettiği taktirde görüşünü şartlı olarak bildirmektedir.

Çalışma, denetlenen şirket raporlarında verilen şartlı görüşlerin bir sonraki yıl değişip değişmediği, görüş değişikliği olduysa bunun nedenlerinin tespit edilmesi ve görüş değişikliğinin denetçiden kaynaklanıp kaynaklanmadığının araştırılması konularını kapsamaktadır.

Literatür incelendiğinde bağımsız denetim şirketleri ve raporlarda verilen görüşler konusunda oldukça az sayıda çalışma bulunmaktadır. Akdoğan vd. nin 2015'te yaptığı çalışmada 2009-2013 yılları arasında Borsa İstanbul Ulusal Pazarda işlem gören şirketlerin bağımsız denetim görüşleri ve sebepleri, şartlı görüş alan şirketlerin denetçi değişikliğine gidip gitmediği ve denetçi değişikliğinin görüşlere etkisi araştırılmıştır (s.

19). Dilbaz (2016) ise yaptığı çalışmada denetim raporlarındaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında varılan sonuçların hisse senedi getirilerine etkisini araştırmıştır. Sekizsu'nun 2017 yılında yaptığı çalışmada denetim raporlarının Türkiye Denetim Standartları ve SPK Denetim Standartları tebliğlerine uygunluk dereceleri ile denetim görüşleri incelenmiş, uygulanan standart setlerinin, denetim şirketleri ve halka açık şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörle aralarında bir ilişkinin olup olmadığını araştırmıştır (s. 1-3). Bulmuş (2018) yaptığı çalışmada, BİST'te işlem gören İmalat Sanayi İşletmeleri seçilerek denetim raporları incelenmiş ve denetçinin vermiş olduğu görüşleri tespit edilmiştir. Olumlu görüş dışında verilen görüşler tespit edilerek sebeplerinin neler olduğunu araştırmıştır (s. 1-2).

Türkiye'de bağımsız denetim ve bağımsız denetçi adına birçok çalışma bulunsa da denetçi değişiminin görüşlere etkisi hususunda sadece birkaç çalışmaya rastlanılmış, bu bağlamda yapılan çalışma literatürdeki bu eksikliği giderme adına yapılmıştır.

2.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören şirketlerin 2015-2016-2017 yılı şartlı görüş alan şirketleri ve şartlı görüş alma nedenlerini tespit etmektir. Aynı zamanda şartlı görüş verildikten bir yıl sonra görüşlerin olumluya dönmesinde denetçi değişikliklerin etkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır.

2.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

2015-2016-2017 yılları itibariyle BİST'te yer alan ana sınıflama gereğince toplam 1.128 adet şirket çalışma kapsamına alınmış ancak bunlardan 30 adet şirketin verilerine ulaşılamamış 1.098 adet şirketin verilerinden yararlanılmıştır. Bu çalışma bağımsız denetim raporu, denetimi yapmış olan şirketler ve verilen görüşler, şartlı görüş nedenleri, bir sonraki yıl yapılan denetçi değişikliğinin görüşler üzerinde etkisinin olup olmadığı hususlarını kapsamaktadır.

Bu aşamada 2015-2016-2017 yıllarında BİST'te yer alan kuruluşların bağımsız denetçileri Kamuyu Aydınlatma Platformundaki (KAP) veri tabanından elde edilmiştir. Araştırma süresi boyunca BİST'te işlem gören kuruluşlarda 66 adet farklı bağımsız denetim şirketi denetim yaptığı gözlemlenmiştir.

2.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada öncelikle araştırma kapsamı içerisinde yer alan ve bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlere ait veriler sektörler itibarıyla gruplara ayrılmıştır. Bu ayırım KAP'ta bulunan ana sınıflama gereğince imalat sanayi, madencilik, elektrik-gaz, toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar, ulaştırma, haberleşme ve depolama, mali kuruluşlar, eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler ve teknoloji olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu şirketlere ilişkin veriler sektörler itibarıyla gruplandırılarak tablolaştırılmıştır. Bu tablolar EK-1'de yer almaktadır. Daha sonra incelenen kuruluşların bağımsız denetçilerin vermiş olduğu görüşler belirlenerek şartlı görüşler nedenleri ile birlikte belirtilmiştir. Son olarak şartlı görüş alan kuruluşlarda bir sonraki yıl meydana gelen denetçi değişiklikleri ve bu denetçi değişikliklerinin mevcuttaki görüşlere etkisi ve çalışmada bulunan sonuçlar değerlendirilmiştir.

2.5. ARAŞTIRMADA KULLANILAN VERİLER

Çalışmada 2015-2016-2017 yılları itibarıyla BİST'te işlem gören kuruluşların bağımsız denetçileri belirlenmiştir. Daha öncede belirtildiği gibi denetlenen şirketlere ilişkin veriler ise sektörler itibarıyla gruplandırılarak tablolaştırılmıştır.

2015-2016-2017 yılları itibarıyla KAP'ta bulunan ve yetki verilmiş toplamda 66 adet bağımsız denetim şirketi olmasına rağmen bu denetim şirketlerinden 2015'te 47'si, 2016'da 52'si, 2017'de ise 52'si şirketleri denetlemiştir. Yani şirketlerin bazıları yıllar bazında bakıldığı zaman o yıl içerisinde herhangi bir şirketi denetlememiş dolayısıyla toplam denetim şirketi sayısında farklılıklar yaşanmıştır.

İncelenen şirketler ise sırasıyla 2015 yılında 360 adet, 2016 yılında 363 adet, 2017 yılında ise 375 adet olarak belirlenmiştir. Bilgisine ulaşamayan 30 adet firma 2015'te 16, 2016'da 13, 2017'de 1 adet olarak tespit edilmiştir.

2.6. ANALİZLE İLGİLİ BULGULAR

Araştırma ile ilgili bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

2.6.1. İncelenen Şirketler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüşler

Her bir yıl için 376 adet şirketin denetim raporu incelenmiş ancak yıllara göre bağımsız denetim raporuna ulaşılamayan şirketler inceleme kapsamı içerisinde çıkarılmıştır. Dolayısıyla 2015'te 360 adet, 2016'da 363 adet, 2017 yılında 375 adet olmak üzere toplamda 1.098 şirketin denetim raporu incelenerek değerlendirilmiştir.

Tablo 2.1. Yıl Bazında Bağımsız Denetim Raporu İncelenen Şirket Sayısı

	2015	2016	2017	Toplam
İnceleme Kapsamına Alınan Şirket Sayısı	376	376	376	1.128
Bağımsız Denetim Raporuna Ulaşılamayan Şirket Sayısı	16	13	1	30
Bağımsız Denetim Raporuna Ulaşılan Şirket Sayısı	360	363	375	1.098

2015-2017 yılları arasında toplam 1.098 adet bağımsız denetim raporu incelenmiş ve incelenen raporlarda verilen görüşlerin toplam içindeki dağılımları tablo 2.2'de gösterilmiştir.

Tablo 2.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüşler

YIL	2015	2016	2017
İncelenen Şirket Sayısı	360	363	375
Olumlu Görüş	319	323	334
Şartlı Görüş	37	36	37
Görüş Bildirmekten Kaçınma	4	4	4
Olumlu Görüş (%)	88,61	88,98	89,06
Şartlı Görüş (%)	10,28	9,92	9,87
Görüş Bildirmekten Kaçınma (%)	1,11	1,10	1,07

Üç yıllık araştırma döneminde olumlu görüş oranları yüksek seviyede devam etmiştir. Araştırma dönemi içinde toplam 110 şartlı görüş verilmiş 12 şirket hakkında görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Aynı zamanda hiçbir şirket için ise olumsuz görüş bildirilmemiştir.

2.6.2. Denetlenen Şirketler ve Denetim Şirketlerinin Raporda Verdikleri Şartlı Görüş Sebepleri

Araştırma içerisinde yer alan şirketlerin 2015-2016-2017 yıllarında denetim şirketleri tarafından verilen şartlı görüş sebepleri ve ayrıntılarına Tablo 2.4 tablo 2.5 ve tablo 2.6'da yer verilmiştir.

Tablo 2.4, 2.5 ve 2.6'da KAP'ta yer alan ve şartlı görüş veren denetim şirketlerinin isimleri temsili olarak alfabetik harflerle gösterilmiştir ve Tablo 2.3'te belirtilmiştir. KAP'ta yer alan denetlenen şirketlerin isimlerinin ise kısaltmaları kullanılmıştır.

Tablo 2.3. Şartlı Görüş Veren Bağımsız Denetim Şirketleri Temsili İsimleri

Temsili İsimler	Bağımsız Denetim Şirketleri
A	Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
B	DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
C	Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.
D	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
E	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.
F	KPMG Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
G	Engin Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.
H	Ser-Berker Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
I	Birleşim Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.
İ	Alternatif Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
J	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
K	RSM Turkey Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.
L	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
M	İrfan Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
N	PWC Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
O	Karar Bağımsız Denetim Danışmanlık SMMM A.Ş.
Ö	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.
P	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
R	Işık Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
S	Ak Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Ş	Mercek Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
T	Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
U	As Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Ü	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.
V	HSY Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Y	Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.
Z	Elit Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Kaynak: (KAP, 2017)

Tablo 2.4. 2015 Yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları

Denetlenen Şirketler	Denetim Şirketleri	Şartlı Sebepleri	Görüş	Ayrıntı
ALKIM	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar		Söz konusu işletmenin şüpheli alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması
ALKA	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar		Söz konusu işletmenin alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması
ALYAG	B	Vergilerle İlgili Sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar		Ertelenmiş vergi varlığını ileriye dönük karlılık beklentileriyle muhasebeleştirilmesi ancak yapılan değerlendirme sonucunda gerekli zaman diliminde bu karı elde etmesindeki belirsizlik Bağlı ortaklıklardan alacakların tahsilatındaki belirsizlik ve söz konusu şüpheli alacaklara karşılık ayrılmaması
ARSAN	C	Alacaklarla ilgili sebepler		İştiraklerden muhasebe kayıtlarında ayrıntılı bilgi verilmediğinden alacak tahsil durumu hakkında yeterli denetim kanıtının elde edilememesi
DIRIT	E	İşletmenin Sürekliliği İlgili Sebepler		Söz konusu işletmenin faaliyetlerini sürdürüp sürekliliğini sağlaması için yeni sermaye teminine gitmesi ve faaliyetlerini karlılıkla yürütmesi gerekliliği
DGKLB	A	Bağlı Ortaklıklara İlgili Konular		İşletmenin sahip olduğu bağlı ortaklığın konsolidasyon kapsamına alınması gerekirken alınmaması, aynı zamanda olası bir değer düşüklüğü yapılmayarak maliyet değerinden satılmaya hazır finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi
DOKTA	F	Muhasebe kayıtlarına ilişkin sebepler		İlgili muhasebe kayıtlarını tahmini değerlere göre değil, proje esnasında gerçekleşen değerlere göre yapmalı ve sadece ilave yapılan dönüştürme maliyetlerini kapsamalı
EKIZ	G	Alacaklarla İlgili Sebepler Banka borçları ile ilgili sebepler		Bağlı ortağa satılan mal bedelinin tahsil edilememesi ve belirsizliği Şirketin banka kredileri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilememesi
EMKEL	H	Alacaklarla İlgili Sebepler Finansal tablolara ilişkin sebepler		Mevcut şirkete olan borçların başka bir şirket tarafından üstlenilmesi sonucu alacağın tahsil edilememesi durumunda mali tablolar üzerinde yapacağı etkinin belirlenememesi

ERSU	I	Değer düşüklüğü ayrılması ile ilgili sebepler Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	İşletmenin kişiselliği kavramına dikkat edilmemiş, işletmeler ve ortakları aralarında usulsüz işlemler yapmıştır Az hareket gören mamullere değer düşüklüğü ayrılması
HATEK	E	Karşılıklara İlişkin Hususlar Finansal tablolara ilişkin sebepler	Şüpheli alacak için karşılık ayırmaması Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlendirilmesinin yapılmaması
KRSAN	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Şüpheli sipariş avansları için karşılık ayırmaması
MEGAP	İ	Alacaklarla ilgili sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	Senetli alacağın yeni senet düzenlenerek vadesinin uzatılması, bu alacaklar için teminat alınmaması ve karşılık ayırmaması
NUHCM	A	Finansal tablolarla ilgili sebepler	Şirket satışı için denetim eksikliğinden dolayı gösterilen zararın gerçeği yansıtmayabileceği
OYLUM	J	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Dava sürecinde tebliğ edilen vergi ve cezalar için karşılık ayırmaması
SELGD	D	Alacaklarla İlgili Sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	Alacakların tahsil edilmemesi Değerleme raporunun olmaması Şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaması
SERVE	K	Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	Ticari faaliyeti bulunmayan ortaklığın değeri hesaplanamamıştır.
SNPAM	L	Değerlere ilişkin sebepler	Gayrimenkullerin gerçek değerlerinin belirlenmemesi
ETILR	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Şüpheli alacaklar için karşılık ayırmaması
BJKAS	A	Finansal tablolarla ilgili sebepler	Finansal tablolarda eksik imza bulunması Ücret stopajlarının zamanında beyan edilmemesi
GSRAY	E	Muhasebe kayıtları ile ilgili sebepler	Giderlerin bir kısmının karşılıksız mali destek olarak muhasebeleştirilmesi

TSPOR	A	Vergilerle ilgili sebepler	Vergi borçları mevcut olup ödenmesi yönünde bir anlaşmanın olmaması
AKBANK T.A.Ş. AKBNK	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
ARTI	B	Vergilerle ilgili sebepler Karşılıklara ilişkin hususlar Alacaklarla ilgili sebepler Şerefiyeye ilişkin sebepler	Finansal varlığın gerçek değerinin belirli olmaması Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali kazancın şüpheli olması Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması Avansı verilen varlığın durumunun belirsizliği ve verilen şüpheli avanslar için karşılık ayrılmaması Şerefiyenin yeniden değerlemesinin yapılmaması Alacağı için karşılık ayırmaması
AVHOL	E	Muhasebe kaydına ilişkin sebepler	Makinaların fiziki sayımının yapılamaması Dipnot eksikliğinden dolayı yeterli denetim kanıtının elde edilememesi
BERA	M	Değerlemeye ilişkin sebepler Yargı ile ilgili sebepler Finansal tablolarla ilgili sebepler	Duran varlıkların değerlemesinin yapılamaması Sermaye ve ortaklık yapısı ile ilgili davaların bulunması Hisselerin devrinin yapılamaması ve bağlı ortaklık hisselerinin mali tablolarda gösterilmemesi
BOYP	N	Alacaklarla ilgili sebepler	Alacağın tahsilinin şüpheli olması
EGCEY	N	Değerlemeye ilişkin sebepler	Devralınan şirketin durumunun belirsizliği ve değerlemesinin yapılmaması
EUHOL	D	Karşılıklara ilişkin hususlar Sermayeye ilişkin sebepler	Dava sürecinde karşılık ayrılmaması Şirketin işletme sermayesi ihtiyacının bulunması
MMCAS	D	İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Sebepler Alacaklarla ilgili sebepler Stoklara ilişkin sebepler Borçlara ilişkin sebepler	Şirketin sürekliliğinin bağlı şirketlerin sürekliliğine bağlı olması Şüpheli alacakların tahsilinin belirsizliği Stok değerlemesinin yapılmaması Avansı verilen siparişin alışıının belirsiz olması Borç senetlerinin ödenememesi Alıcılardan olan alacaklar için doğrulama alınmaması

OSTIM	O	Karşılıklara ilişkin hususlar	Şüpheli alacaklar ve devam eden davaların tamamı için karşılık ayrılmaması
POLHO	A	Özkaynaklara ilişkin sebepler	TMS standartlarında mali tablo hazırlanmaması sonucunda özkaynaklar hakkında yeterli bilgi edinilememesi
QNBFB	A	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
RALYH	Ö	Avanslara ilişkin sebepler	Verilen avansın sözleşmeyle ispatlanamaması
GARAN	B	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
HALKB	F	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
ISATR, ISBTR, ISCTR, ISKUR	F	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
YESIL	L	Vergilerle ilgili sebepler	Ertelenmiş vergi varlıklarının bilançoya etkileri

Tablo 2.4 incelendiğinde 2015 yılında toplam 37 adet şirkete şartlı görüş verilmiştir. En çok şartlı görüş veren şirketin Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. olduğu görülmüştür.

İşletmenin mali tablo ve mali durumunda bazı eksiklik veya hataların bulunması neticesinde denetim şirketleri işletmeler hakkında verdikleri raporda şartlı görüş bildirmektedirler. Bununla birlikte 2015 yılında denetim şirketlerinin denetlenen şirketler hakkında raporda verdikleri şartlı görüş sebebinin en çok karşılıklara ilişkin hususlarda yapılan hata ve eksiklikler yüzünden verildiği görülmüştür. Karşılıklara ilişkin sebeplerin ayrıntıları incelendiğinde genel itibariyle işletmenin şüpheli alacakları için karşılık ayırmaması, dava sürecinde tebliğ edilen vergi ve cezalar için karşılık ayrılmaması ve piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması sonucu bağımsız denetim şirketleri raporlarında denetlenen şirketler için şartlı görüş vermişlerdir. Alacaklarla ilgili sebeplerin ayrıntılarına bakıldığında genel itibariyle işletmenin söz konusu alacağının şüpheli hale gelmiş olması, avansı verilen siparişin teslim alınmaması ve belirsizliği, mevcut şirkete olan borçların başka bir şirket tarafından üstlenilmesi sonucu alacağın tahsil edilememesi durumunda mali tablolar

üzerinde yapacağı etkinin belirlenememesi gibi nedenlerden dolayı denetim şirketi raporunda şartlı görüşe yer vermiştir.

Tablo 2.5. 2016 Yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları

Denetlenen Şirketler	Denetim Şirketleri	Şartlı Sebebi	Görüş	Ayrıntı
ALKIM	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar		Söz konusu işletmenin şüpheli alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması
ALKA	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar		Söz konusu işletmenin alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması
ALYAG	B	Vergilerle Sebepler	İlgili	Ertelenmiş vergi varlığını ileriye dönük karlılık beklentileriyle muhasebeleştirilmesi ancak yapılan değerlendirme sonucunda gerekli zaman diliminde bu karı elde etmesindeki belirsizlik
DESA	K	İştiraklere ve Bağlı Ortaklıklara İlişkin Konular		Söz konusu şirket iştirak ve bağlı ortaklıklarını kayıtlarda maliyet bedeli üzerinden finansal varlık olarak göstermemesi ve bu varlıklar için değer düşüklüğü çalışması yapmaması
.DIRIT	E	İşletmenin Sürekliliği İlgili Sebepler	ile	İşletmenin tam kapasite ile çalışacağı varsayımı ile konsolide finansal tablolarını oluşturması işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik yaratmıştır. İşletmenin zarar etmesi üzerine normal faaliyetlerini sürdürebilmesi için likidite güçlüğü içine düşmesi.
DGKLB	N	Alacaklarla İlgili Sebepler Vergilere ilişkin sebepler	İlgili	Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkın gelir olarak kayıt edilmesi. Satılmaya hazır finansal varlığın planlandığı sürede satılamaması ve bu süreçte oluşan değer düşüklüğünün kayıtlara alınamaması sonucu vergi matrahının artması
DOKTA	F	Vergilere İlişkin Sebepler		Şüpheli alacakların kurumlar vergisi matrahından indirilmesine dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesi

EKIZ	P	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler Alacaklarla İlgili Sebepler	Şirketin sermayesinin azalması. Ortağa satılan mal bedelinin tahsil edilmemesi ve belirsizliği
ERSU	I	Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler Değer düşüklüğü ayrılmaması ile ilgili sebepler	İşletmenin kişiselliği kavramına dikkat edilmemiş, işletmeler ve ortakları aralarında usulsüz işlemler yapmıştır Az hareket gören mamullere değer düşüklüğü ayrılmaması
KRSAN	J	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Şüpheli sipariş avansları için karşılık ayrılmaması
MEGAP	İ	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Şirket tarafından vadelerinde tahsil edilemeyen alacaklar için karşılık ayrılmaması
NUHCM	A	Finansal tablolarla ilgili sebepler	Şirket satışı için denetim eksikliğinden dolayı gösterilen zararın gerçeği yansıtmayabileceği
SELGD	D	Karşılıklara İlişkin Hususlar Alacaklarla ilgili sebepler	Kasa sayımı politikasının yetersizliği Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması Taşınmazların gerçek değerlerinin belirlenememesi Gecikme faizlerinin kayıtlara yansıtılmaması Alacakların akıbetinin belirsizliği
SERVE	K	Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	Ticari faaliyeti bulunmayan ortaklığın değeri hesaplanamamıştır.
BJKAS	A	Finansal tablolarla ilgili sebepler	Finansal tablolarda eksik imza bulunması Ücret stopajlarının zamanında beyan edilmemesi
GSRAY	F	Muhasebe kayıtlarına ilişkin sebepler	Giderlerin bir kısmının karşılıksız mali destek olarak muhasebeleştirilmesi Doğru muhasebe politikalarının uygulanmaması
TSPOR	A	Vergilerle ilgili sebepler	Vergi dairesi ile uzlaşma görüşmeleri olup borcun ödenmesi durumu belirsizdir Vergi matrahı artışından dolayı gelir elde etmiştir Vergi borçları bulunmaktadır
AKBNK	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması

ARTI	J	Vergilerle ilgili sebepler Şerefiyeye ilişkin sebepler	Ertelenmiş vergi varlıklarının kar olarak kaydedilmesi ancak mali kazancının şüpheli olması Gayrimenkul yeniden değerlemesinin yapılmaması Şerefiyenin yeniden değerlemesinin yapılmaması
ATSYH	R	Stoklara ilişkin sebepler	Sağlıklı stok yönetimi anlayışının olmaması
BERA	G	Değerlemeye ilişkin sebepler Yargı ile ilgili sebepler Alacaklarla ilgili sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	Duran varlıkların değerlemesinin yapılamaması Alacağın durumunun belirsiz olması ve karşılık ayrılmaması Hisselerin devrinin yapılamaması ve bağlı ortaklık hisselerinin mali tablolarında gösterilmemesi
BOYP	N	Alacaklarla ilgili sebepler Standartlara ilişkin sebepler	Finansal tabloların TMS'ye göre uygun olmaması ve alacak tahsilinin şüpheli olması
COSMO	D	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler	Sermaye kaybı ve müşteri yapısı nedeniyle şirketin sürekliliğinin belirsiz oluşu
EGCEY	S	Tasfiyeden kaynaklı sebepler	SPK'nın yazısı gereği devralınan şirketin olası satışı işlemlerinin başlaması
EUHOL	I	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	İşletmenin sürekliliğinin belirsizliği Dava sürecinde karşılık ayrılmaması
GLBMD	Ş	Vergilerle ilgili sebepler	Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara yansıtması ancak kazanılacak mali karın şüpheli olması
ISBIR	A	Değerlemeye ilişkin sebepler	Duran varlıkların değerlemelerinde farklı politika uygulanması
KLGYO	A	Muhasebe standartları ile ilgili sebepler	Finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun düzenlenmemesi

MARKA	S	Alacaklarla ilgili sebepler	Yönetim kurulunun eski yöneticiler hakkında suç duyurusunda bulunması Alacağın şüpheli hale gelmesi
POLHO	A	Özkaynaklara ilişkin sebepler Standartlara ilişkin sebepler	TMS standartlarında mali tablo hazırlanmaması sonucunda özkaynaklar hakkında yeterli bilgi edinilememesi
QNBFB	A	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
RALYH	Ö	Alacaklarla ilgili sebepler	Ticari alacağın şüpheli hale gelmesi
GARAN	B	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
ISATR, ISBTR, ISCTR, ISKUR	F	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
YESİL	L	Vergilerle ilgili sebepler	Ertelenmiş vergi varlığının bilançoya etkileri
BMELK	G	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler	Şirketin borçlarını ödeyememesi, şirkete haciz kararı tebliğ edilmesi ve finans yetersizliği nedeniyle şirketin sürekliliğinin şüpheli olması. Banka kredi ve mevduat hesaplarında doğrulama yapılamaması. Şirketin zarar etmesi ve sürdürülebilirliğinin sermaye girişine bağlı olması.

Tablo 2.5 incelendiğinde 2016 yılında toplam 36 adet şirkete şartlı görüş verilmiştir. En çok şartlı görüş veren şirketin Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. olduğu görülmüştür.

2016 yılında denetim şirketlerinin denetlenen şirketler hakkında raporda verdikleri şartlı görüşleri genel itibariyle karşılıklara ilişkin, alacaklarla ilişkin ve vergilere ilişkin hususlarda yapılan hata ve eksiklikler yüzünden verildiği görülmüştür. Karşılıklara ilişkin sebeplerin ayrıntıları incelendiğinde 2015 yılı ile aynı olduğu görülmüş ve genel itibariyle işletmenin şüpheli alacakları için karşılık ayırmaması, dava sürecinde karşılık ayrılmaması ve piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması sonucu bağımsız denetim şirketleri raporlarında denetlenen şirketler için şartlı

görüş vermişlerdir. Alacaklarla ilgili sebeplerin ayrıntılarına bakıldığında genel itibariyle işletmenin söz konusu alacağının şüpheli hale gelmiş olması, avansı verilen siparişin teslim alınmaması ve belirsizliği, ortağa satılan mal bedelinin tahsil edilmemesi ve belirsizliği gibi nedenlerden dolayı denetim şirketi raporunda şartlı görüşe yer vermiştir. Vergilerle ilgili sebeplerin ayrıntıları incelendiğinde ise şüpheli alacakların kurumlar vergisi matrahından indirilmesine dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesi, söz konusu işletmenin vergi borcunun olması nedeniyle denetim şirketi raporda şirketler hakkında şartlı görüş bildirmişlerdir.

Tablo 2.6. 2017 Yılı Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları

Denetlenen Şirketler	Denetim Şirketleri	Şartlı Sebebi	Görüş	Ayrıntı
IPEKE	S	Yargı ile ilgili sebepler Değer düşüklüğü testinin yapılamaması		İşletme önce Kayyum heyetine daha sonra TMSF'ye devredilmiş olup hukuki sürecin devam etmesinden dolayı finansal tablolarında herhangi bir düzeltmenin yapıp yapılmadığına dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesi. Sabit kıymet, şerefiye, gayrimenkul değeri güncel olmadığı gerçek değeri yansıtmadığı için finansal tablolarda gerçek düşüş değeri belirlenememiştir.
KOZAL	S	Yargı ile ilgili sebepler İç kontrol birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi olmaması		İşletme önce Kayyum heyetine daha sonra TMSF'ye devredilmiş olup hukuki sürecin devam etmesinden dolayı finansal tablolarında herhangi bir düzeltmenin yapıp yapılmadığına dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesi. Hile kaynaklı riskler defteri kebire ve yevmiye defterine kaydedilmemiştir. İç muhasebesinde risk analizi yapan birim yoktur.
KOZAA	S	Yargı ile ilgili sebepler İç kontrol birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi olmaması		İşletme önce Kayyum heyetine daha sonra TMSF'ye devredilmiş olup hukuki sürecin devam etmesinden dolayı finansal tablolarında herhangi bir düzeltmenin yapıp yapılmadığına dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesi. Hile kaynaklı riskler defteri kebire ve yevmiye defterine kaydedilmemiştir. İç muhasebesinde risk analizi yapan birim yoktur.

ALYAG	J	Vergilerle Sebepler	İlgili	Ertelenmiş vergi varlığını ileriye dönük karlılık beklentileriyle muhasebeleştirilmesi ancak yapılan değerlendirme sonucunda gerekli zaman diliminde bu karı elde etmesindeki belirsizlik
BALAT	T	İşletmenin Sürekliliği ve Özkaynaklarla İlgili Konular	ile	Şirket finansman sıkıntısı nedeniyle yükümlülüklerini ve faaliyetlerini yeterince yerine getirememektedir. Şirket nakit sıkıntısı nedeniyle iyi niyetli olarak toparlamaya çalışmakta ancak sermaye kaybı nedeniyle kendiliğinden fesih olma durumuyla karşı karşıya kalmaktadır.
DESA	U	İştiraklere ve Bağlı Ortaklıklara İlişkin Konular		Söz konusu şirket iştirak ve bağlı ortaklıklarını kayıtlarda maliyet bedeli üzerinden finansal varlık olarak göstermemesi ve bu varlıklar için değer düşüklüğü çalışması yapmaması
DIRIT	E	İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Sebepler		İşletmenin kısa vadeli borçları dönen varlıklarını aşması nedeniyle grubun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek bir belirsizliğe neden olması
DGKLB	N	Alacaklarla Sebepler	İlgili	Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkın gelir olarak kayıt edilmesi.
		Stoklara ilişkin sebepler	ilişkin	Satıştan iade edilmiş hareketsiz stokların değerlemelerinin yapılmaması.
		Vergilerle ilgili sebepler	ilgili	Satılmaya hazır finansal varlığın planlandığı sürede satılamaması ve bu süreçte oluşan değer düşüklüğünün kayıtlara alınamaması sonucu vergi matrahının artması
DOKTA	F	Muhasebe kayıtları ile ilgili sebepler		Üretim maliyetlerini ilgili hesaplarda göstermemesi (geçmiş yıl karları yerine net dönem karına yansıtması)
EKIZ	P	Alacaklarla Sebepler	İlgili	Ortağa satılan mal bedelinin tahsil edilememesi ve belirsizliği
ERSU	I	Stoklara ilişkin sebepler	ilişkin	Şirket tarafından ilgili stok kalemlerine ilişkin kullanılabilir olduğu gerekçesi ile geçmiş dönemlerde değer düşüklüğü ayrılmamıştır.

GUBRF	A	Karşılıklara İlişkin Hususlar		Haklara ilişkin karşılık ayrılmaması
IZFAS	Ü	Alacaklarla ilgili sebepler Vergilerle ilgili sebepler	ilgili ilgili	Şirket'in ticari alacakları ve ertelenmiş vergileri için gönderilmiş olan dış teyidin bir kısmı için yeterli denetim kanıtı toplanamamıştır
KRSAN	J	Karşılıklara İlişkin Hususlar Yargı ile ilgili sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	İlişkin ilgili İlişkin	Şüpheli sipariş avansları için karşılık ayrılmaması Dava sürecinden dolayı bilgilerin yetersiz oluşu Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması
MEGAP	V	Karşılıklara İlişkin Hususlar	İlişkin	Şirket tarafından vadelerinde tahsil edilemeyen alacaklar için karşılık ayrılmaması
OZBAL	Y	Vergilerle ilgili sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	ilgili İlişkin	Ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara alınmaması ancak bu haktan yararlanabilmesi için gerekli mali karın şüpheli olması Şüpheli alacak için görüşmeler yapıldığından karşılık ayrılmaması
SELGD	D	Alacaklarla ilgili sebepler Borçlara ilişkin sebepler Diğer sebepler	ilgili ilişkin	Kasa sayımı politikasının yetersizliği Avansı verilen işlemlerin tamamlanmaması Teminatı bulunmayan şüpheli alacaklarının olması Taşınmazların tapu mutabakatı yoktur Avukatlardan birinin avukat mektubu yoktur Taksitlendirilmiş borçları mevcuttur
SERVE	I	İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Sebepler Stoklarla ilgili sebepler	İlgili ilgili	Finansal durumundaki riskler şirketin devamlılığını tehdit etmektedir Stoklarında tedarikçiye iade bekleyen ürünler olup bu ürünlerin satılmaması durumunda tedarikçiye maliyet üzerinden iade edilmesi düşünülmektedir
BJKAS	A	Finansal tablolarla ilgili sebepler		Finansal tablolarda eksik imza bulunması Ücret stopajlarının zamanında beyan edilmemesi
GSRAY	A	Alacaklarla ilgili sebepler	ilgili	Şüpheli alacaklarının olması

TSPOR	A	İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Sebepler Vergilerle ilgili sebepler	Özkaynakların ekside olması nedeniyle şirketin sürekliliğinin şüpheli olması Vergi barışından yararlanması ve tutarı kar ve gelir kaydetmesi
ARENA	B	Satışlara ilişkin sebepler	Satış işleminin finansal durumu etkilemesi
AKBNK	N	Karşılıklara İlişkin Hususlar	Söz konusu işletmenin ihtiyatlılık kavramına uygun davranmaması, serbest karşılık ayrılması
ARTI	J	Şerefiyeye ilişkin sebepler Vergilerle ilgili sebepler	Yatırımların maliyet üzerinden kaydedilmesi sonucu değerinin saptanamaması Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali karın şüpheli olması Şerefiyenin yeniden değerlemesinin yapılmaması
ATSYH	Ö	Alacaklarla ilgili sebepler Stoklara ilişkin sebepler	Ticari alacakların durumunun belirsiz olması Sağlıklı stok yönetimi sisteminin olmayışı
BERA	G	Değerlemeye ilişkin sebepler Yargı ile ilgili sebepler Alacaklarla ilgili sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	Duran varlıkların değerlemesinin yapılamaması Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin davalar bulunması Alacağın durumunun belirsiz olması ve karşılık ayrılmaması Hisselerin devrinin yapılamaması ve bağlı ortaklık hisselerinin mali tablolarda gösterilmemesi
EUHOL	I	İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	İşletmenin sürekliliğinin belirsizliği Dava sürecinde karşılık ayrılmaması
ISBIR	A	Finansal tablolara ilişkin sebepler	Cari dönem finansal tabloları ile karşılaştırmalı olarak sunulan 2015 ve 2016 yılı finansal tablolarında sağlıklı bilgi elde edilememesi

KERVN	D	Stoklarla ilgili sebepler, Borçlara ilişkin sebepler Alacaklarla ilgili sebepler Yargı ile ilgili sebepler İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar Vergilerle ilgili sebepler Bağlı ortaklıklara ilişkin sebepler	Stokların gerçek değerinin tespit edilememesi Kayıtlı stokların başka firmaların depolarında görülmesi Faaliyetlerini durduran bağlı ortaklığın kayıtlarında firma stoğunun görülmesi Kayıtlı stokların fiziki sayımının yapılamaması Finansal borçların ödenememesi İcra yoluyla ipotekli taşınmazların olası satış işlemi Borç ödenmediği için banka tarafından kredili taşıtın satışı Haciz işleminin yapılması Alacakların başka şirkete devri ve icra işlemine itiraz edilmesi Vadesi geçmiş kredilerin başka şirkete devredilmesi İhale sonucu otelin satışı ve anlaşmaların yapılması İşletmenin icra takibi başlatması Ödenmemiş ticari borçların varlığı Alacakların tahsilatının şüpheli olması Devam eden davaların olması Şirketin teknik iflas halinde olması Borçların ödenmesi için taşınmaz satışının başlatılması ve satışının duyurulması Şüpheli alacak için karşılık ayrılmaması Sabit kıymetlerin değerlemelerinin mali tablolarda görülmemesi ve fiziki paranın tespit edilememesi Ödenen vergilerin belgelendirilmemesi Bağlı ortaklıkların müteselsilen borçlu kabul edilmesi Borç ve alacaklı olunan taraflardan mutabakat alınmaması Taşınmazın devir işlemi ve icra kanalıyla satışı İflas erteleme talebi yapılması Alacak senetlerinin tahsilinin şüpheli hale gelmesi Bağlı ortaklıkların hakim ortağının aynı kişi olması ve mali durumun tespit edilememesi Taşınmazın satışının gerçekleşmesi Sermaye kaybının olması İflas erteleme talebinin reddedilmesi Bağlı ortaklığın kapatılması Sermaye açığı bulunan şirketin borçlarından dolayı sürekliliğinin şüpheli hale gelmesi
-------	---	--	--

MARKA	Z	Şerefiyeye ilişkin sebepler Değer düşüklüğü testinin yapılamaması	Şerefiye bedeline ilişkin değer düşüklü işleminin yapılmaması
POLHO	A	Özkaynaklara ilişkin sebepler Standartlara ilişkin sebepler Karşılıklara İlişkin Hususlar	TMS standartlarında mali tablo hazırlanmaması sonucunda özkaynaklar hakkında yeterli bilgi edinilememesi Olası tazminat için hukuki süreç devam ettiği gerekçesiyle karşılık ayrılmaması
QNBFB	A	Karşılıklara ilişkin hususlar	Karşılığın gelir yazılarak kapatılması
GARAN	F	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
ISATR, ISBTR, ISCTR, ISKUR	A	Karşılıklara ilişkin hususlar	Piyasada oluşabilecek riskler için serbest karşılık ayrılması
TSKB	A	Karşılıklara ilişkin hususlar Standartlara ilişkin sebepler	TMS'ye uymayan şekilde karşılık ayrılması sonucunda karın azalması.
YGYO	L	Şerefiyeye ilişkin sebepler Değer düşüklüğü testinin kontrol edilmemesi	Sınırsız ömürlü şerefiyenin değerlemesinin yapılmaması ve şerefiye değer düşüklüğü testinin kontrol edilememesi
BMELK	G	Yargı ile ilgili sebepler	Şirketin borçlarını ödeyememesi ve hukuki sürecin başlatılması. Kredi ve mevduatlarına doğrulama yapılamaması.

Tablo 2.6 incelendiğinde 2017 yılında toplam 37 adet şirkete şartlı görüş verilmiştir. En çok şartlı görüş veren şirketin Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. olduğu görülmüştür.

2017 yılında denetim şirketlerinin denetlenen şirketler hakkında raporda verdikleri şartlı görüşler ve ayrıntıları hemen hemen aynı olup genel itibariyle karşılıklara ilişkin, alacaklarla ilişkin ve vergilere ilişkin hususlarda yapılan hata ve eksiklikler yüzünden verildiği görülmüştür. Şirketin borçlarını ödeyememesi ve hukuki sürecin başlatılması, sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin davaların bulunması ve dava

sürecinden dolayı bilgilerin yetersiz oluşu 2015 ve 2016'da aynıdır. Ancak 2017 yılında verilen şartlı görüş sebeplerinde diğer yıllardan farklı olarak yargı ile ilgili hususlardan dolayı şartlı görüşün verilme nedeninde az da olsa bir artışın olduğu göze çarpmaktadır. 2017 yılına gelindiğinde diğer yıllardan farklı olarak birkaç işletmenin öncelikle Kayyum heyetine daha sonra TMSF'ye devredildiği hukuki sürecin devam etmesinden dolayı finansal tablolarında herhangi bir düzeltmenin yapıp yapılmadığına dair yeterli denetim kanıtının elde edilememesinden dolayı denetim şirketi tarafından şartlı görüş verildiği görülmüştür.

2.6.3. Şartlı Görüş Sonrası Denetçi ve Görüş Değişiklikleri

2015, 2016 ve 2017 yılları itibariyle kendilerine şartlı görüş raporu verilen şirketlerin bir yıl sonra ki denetimlerinde aldıkları görüşleri, denetçi değişikliğine gidip gitmedikleri, bağımsız denetçi değiştirmeden ya da değiştirdikten sonra görüşlerinde bir değişikliğin olup olmadığı araştırılmıştır. Daha sonra şartlı görüş verilen şirketlerin bir sonraki yıl olumluya dönme nedenleri tespit edilmiş ve yorumlanmıştır.

Verilerden elde edilen bilgiler çerçevesinde 2015-2016-2017 yılları itibariyle incelenmiş olan ve kendilerine şartlı görüş raporu verilen şirketlerin bir yıl sonra denetçilerini değiştirip değiştirmediklerine ve görüşlerde değişiklik yaşanıp yaşanmadığına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablolarda genel olarak gösterilmiştir.

Tablo 2.7. 2015, 2016 ve 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Denetçi ve Görüş Değişiklikleri

Yıllar	Şartlı Görüş Adedi	Bir Sonraki Yılında Bağımsız Denetçi Değiştirmeyen Şirket Sayısı	Sonraki Bir Yılında Bağımsız Denetçi Değiştiren Şirket Sayısı	Bir Sonraki Yıl Olumluya Dönen Görüş Adedi	Bir Sonraki Yıl Olumluya Dönen Görüş Adedi	Bağımsız Denetçi Değiştirmeden Olumluya Dönen Görüş Sayısı	Bağımsız Denetçi Değişimi Sonrası Olumluya Dönen Görüş Sayısı
2015	37	26	11	8	5	3	
2016	36	20	16	10	4	6	
2017	37	27	10	5	4	1	
Toplam	110	73	37	23	13	10	
Yüzde %		66,36	33,64	20,91	18,06	27,03	

Tablo 2.7 incelendiğinde 2015, 2016 ve 2017 yılı itibariyle şartlı görüş alan şirketlerin %20,91'inin bir yıl sonra olumlu görüş aldığı gözlenmiştir. Bağımsız denetçileri tarafından şartlı görüş verilen şirketlerin %33,64'ü bir yıl sonra denetçi değişikliğine gitmiştir. Diğer tarafta bir önceki yıl şartlı görüş verilmesine rağmen şirketlerin %66,36'sı ise bir sonraki yıl yine aynı denetim şirketiyle çalışmayı sürdürmüşlerdir. Şartlı görüş alması sebebiyle bir sonraki yıl denetçi değişikliğine giden firmaların %27,03'ü çalışmaya başladıkları yeni denetim şirketinden olumlu görüş aldıkları görülmektedir. Bu bağlamda tablonun geneline bakıldığında çıkan yüzdelerin düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 2.7'de 2015 ve 2017 yıllarında şartlı görüş alan şirketlerin yarısından fazlasının bir yıl sonra aynı denetçi ile çalıştıkları görülmüş ve aynı denetçi ile çalıştıklarında olumluya dönen görüş sayısının denetçi değiştirdikten sonra olumluya dönen görüş sayısından fazla olduğu görülmüştür. Ancak 2016 yılı incelendiğinde şirketlerin bir yıl sonra denetçi değişimindeki artış göze çarpmaktadır. Burada dikkat çeken husus ise 2015 ve 2017 yıllarından farklı olarak bağımsız denetçi değiştirdikten sonra olumluya dönen görüş adedinin bağımsız denetçi değişimi olmadan olumluya dönen görüş adedinden fazla olduğudur.

2015 yılında denetlenen şirketlerden toplam 37 adedine şartlı görüş verilmiştir. Bu şirketlerden 26 tanesi bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışırken 11 tanesi denetçi değişikliğine gitmiştir. Burada dikkat çeken husus şartlı görüş verildikten bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışmaya devam eden 26 adet şirketten, 5 adet şirketin görüşü olumluya dönerken, şartlı görüş verildikten bir yıl sonra denetçi değişikliğine giden toplam 11 adet şirketten 3 tanesi olumluya dönmüştür.

2016 yılında denetlenen şirketlerden toplam 36 adedine şartlı görüş verilmiştir. Bu şirketlerden 20 tanesi bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışırken 16 tanesi denetçi değişikliğine gitmiştir. Burada dikkat çeken husus şartlı görüş verildikten bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışmaya devam eden 20 adet şirketten, 4 adet şirketin görüşü olumluya dönerken, şartlı görüş verildikten bir yıl sonra denetçi değişikliğine giden toplam 16 adet şirketten 6 tanesi olumluya dönmüştür.

2017 yılında denetlenen şirketlerden toplam 37 adedine şartlı görüş verilmiştir. Bu şirketlerden 27 tanesi bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışırken 10 tanesi denetçi değişikliğine gitmiştir. Burada dikkat çeken husus ise şartlı görüş verildikten bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışmaya devam eden 27 adet şirketten, 4 adet şirketin görüşü

olumluya dönerken, şartlı görüş verildikten bir yıl sonra denetçi değişikliğine giden toplam 10 adet şirketten sadece 1 tanesi olumluya dönmüştür.

2.6.4. Şartlı Görüş Sonrası Denetçi Değişikliği ve Olumluya Dönme Nedenleri

Tablo 2.7’de genel hatlarıyla verilen denetçi değişikliği ve olumluya dönen şirketlerin, bir yıl sonra neden olumluya döndüğü, bunun sebebinin denetçi değişikliğinden mi yoksa finansal tablolarındaki düzeltmelerden mi kaynaklandığı aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 2.7’de çalışma kapsamında incelenen şirketlerin adı, şartlı görüş nedenleri ve bir sonraki yıl olumlu görüşe dönme nedenleri belirtilmiş olup şirket isimleri daha önceki tablolarda yapıldığı gibi sadece kısaltmaları yazılarak belirtilmiştir. Aynı zamanda denetçi değişimi sonrası olumluya dönenler ve denetçi değiştirmeden olumluya dönenler olarak yıl yıl gruplandırılmış daha sonra bunun hakkında gerekli yorumlar yapılmıştır.

Tablo 2.8 ve 2.9’da yer alan 2015 yılında şartlı görüş verilen toplam 8 adet şirketten, 5 tanesinin bir yıl sonra denetçisini değiştirmeden olumluya döndüğü, 3 tanesinin ise denetçisini değiştirdikten sonra olumluya döndüğü görülmüştür. 2015 yılında şartlı görüş sonrası olumluya dönme nedenleri aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 2.8. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değiştirmeden Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2015 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
ARSAN	Muhasebe kayıtlarında ayrıntılı bilgi verilmediğinden alacak tahsil durumu hakkında yeterli denetim kanıtının elde edilememesi	İlgili yılda ticari alacakların abone bazında detaylı listeleri açıklanmış olup bilgi işlemlerinde elde edilebilmektedir.
EMKEL	Mevcut şirkete olan borçların başka bir şirket tarafından üstlenilmesi sonucu alacağın tahsil edilememesi durumunda mali tablolar üzerinde yapacağı etkinin belirlenememesi	Şirket alacağının tahsil edilmesi amacıyla ticari alacaklardan yıl sonu vadeli çek, senet ve kıymetli evraklar alınmıştır.
HATEK	Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlendirilmesinin yapılmaması	Şirket gayrimenkullerinin değerlendirilmesi bağımsız değerlendirme kuruluşları tarafından yapılarak yasal durum piyasa değerleri belirtilmiştir
OYLUM	Dava sürecinde tebliğ edilen vergi ve cezalar için karşılık ayrılmaması	Şirket vergi cezalarına karşı kararın iptali davası sonuçlanmış ve şirket lehine verilmiştir. Böylelikle karşılık ayırma zorunluluğu ortadan kalkmıştır.
SNPAM	Gayrimenkullerin gerçek değerlerinin belirlenememesi	Firmanın ilgili dönem içerisinde bağımsız denetim şirketleri tarafından ilgili gayrimenkullerin yasal durum piyasa değerlerinin belirlenmesi

Tablo 2.8’de 2015 yılında şartlı görüş verilen 5 adet şirketin bir yıl sonra denetçisini değiştirmeden olumluya döndüğü görülmüştür. Tablo 2.8. incelendiğinde

2015 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin bir yıl sonra olumluya dönme nedeninin şirketlerin bir sonraki yılda finansal tablolarındaki eksik ve hatalarını düzelttiği bu yüzden denetim raporlarında olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir.

Tablo 2.9. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değişimi Sonrası Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2015 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
ETILR	Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaması	Firmanın dönem sonu itibariyle geçmiş dönem alacaklarının ileriki bir tarihe atılarak tahsilatların sağlanması
AVHOL	Makinaların fiziki sayımının yapılamaması ve dipnot eksikliğinden dolayı yeterli denetim kanıtının elde edilememesi	Firmanın maddi duran varlıklar hesabı içerisinde yer alan tesis makine ve cihazların sayımının yapılması.
OSTIM	Şüpheli alacaklar ve devam eden davaların tamamı için karşılık ayrılmaması	Firmanın 2016 yılı sonu itibariyle alacaklarının ödenmesi, hakkındaki davaların bir kaçının lehine sonuçlanması.

Tablo 2.9' da ise 2015 yılında şartlı görüş verilen 3 adet şirketin bir sonraki yıl denetçisini değiştirdikten sonra olumluya döndüğü görülmüştür. Tablo 2.9 incelendiğinde 2015 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin bir yıl sonra görüşün olumluya dönme nedeninin denetçi değişiminden kaynaklanmadığı, mevcut şirketlerin finansal tablolarında düzeltmelere gittiği ve bundan dolayı denetim raporlarında olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir.

Tablo 2.10 ve 2.11'de yer alan 2016 yılında şartlı görüş verilen toplam 10 adet şirketten, 4 tanesinin bir yıl sonra denetçisini değiştirmeden olumluya döndüğü, 6 tanesinin ise denetçisini değiştirdikten sonra olumluya döndüğü görülmüştür. 2016 yılında şartlı görüş sonrası olumluya dönme nedenleri aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 2.10. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değiştirmeden Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2016 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
BOYP	Finansal tabloların TMS'ye göre uygun olmaması ve alacak tahsilinin şüpheli olması nedeniyle şartlı görüş verilmiştir.	Firma yeni dönemde TMS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları temin etmiş olup alacak bakiyesindeki ilgili tutarı muhasebeleştirmiştir.
COSMO	Firmanın bir müşterisine yapılan satış tutarı toplam hasılatının büyük bir kısmını oluşturmakta olup satışlara ilişkin yoğunlaşma riskleri yaratmaktadır. Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.	Firma yeni dönemde müşteri çeşitliliğini artırarak önemli seviyede satışlara ilişkin yoğunlaşma riskini azaltmıştır.
EGCEY	SPK'nın yazısı gereği devralınan şirketin olası satışı işlemlerinin başlamasından dolayı şartlı görüş verilmiştir.	Şirket üzerinde konuya ilişkin devam eden hukuki süreç tamamlanana kadar şirket paylarının yakın izleme pazarında işlem görmeye devam etmesine karar verilmiştir.
YESİL	Şirketin satılmaya hazır varlığı için hesaplanan değer düşüklüğü karşılığının ertelenmiş vergiye konu edinmesi sonucu şartlı görüş verilmiştir.	İlgili dönemde finansal tabloların uzun vadeli yükümlülükler toplamını artırarak özkaynakların ve net dönem karının azaltılarak raporlanması

Tablo 2.10'da 2016 yılında şartlı görüş verilen 4 adet şirketin bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışmaya devam ederek olumluya döndüğü görülmüştür. Tablo 2.10 incelendiğinde 2016 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin bir yıl sonra olumluya dönme nedeninin finansal tablolarındaki eksikliklerin ya da hataların düzeltilmesi neticesinde denetim şirketleri tarafından olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir.

Tablo 2.11. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değişimi Sonrası Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2016 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
ALKIM	Söz konusu işletmenin şüpheli alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması sonucu şartlı görüş verilmiştir.	İşletme ilgili dönemde şüpheli alacaklarına karşılık ilgili tutarda teminat mektubu almıştır.
ALKA	Söz konusu işletmenin alacaklarının tamamına karşılık ayırmaması sonucu şartlı görüş verilmiştir.	Şirket ticari alacaklarını tahsil etmedeki geçmişte yaşanan problemleri göz önünde bulundurarak karşılık ayırmıştır.
NUHCM	Dönem sonu konsolide kar veya zarar ve kapsamlı gelir tablosunda “yatırım faaliyetlerinden giderler” hesabında bulunan ilgili tutarında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinden dolayı şartlı görüş verilmiştir.	Yatırım faaliyetlerinden giderler içerisinde gösterilen ilgili tutardaki yatırım bedeli yapılmakta olan yatırımlar içerisinde aktifleştirilmiştir
GLBMD	Şirket geçmiş dönemlerde zarar etmiş olması nedeniyle vergilendirilebilir mali karın gelecekte gerçekleşeceğine ilişkin tespitini söz konusu olmamasından dolayı şartlı görüş verilmiştir.	Şirketin son dönem mali tablolarında dönem net karında vergilendirilebilir bir artışın olmasıdır.
KLGYO	Şirket adi ortaklıkları finansal tablolara yansıtmanın ve oransal konsolidasyon muhasebesini uygulamamıştır. Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.	Şirket 2017 yılında adi ortaklıkların oransal konsolidasyon yöntemiyle finansal tablolara yansıtılmış olup şirketin toplam kar veya zarar tablosuna yansıtılmıştır.
RALYH	Vadesi geçmiş ticari alacak tutarının tahsil edilememesi halinde ticari alacağın şüpheli hale gelmesinden dolayı şartlı görüş verilmiştir.	Geçmiş yılda tahsil edilemeyen alacağın 2018 yılı itibarıyla tahsil edilmesi

Tablo 2.11 incelendiğinde 2016 yılında şartlı görüş verilen 6 adet şirketin farklı bir denetçi ile çalışmasına rağmen görüşünün olumluya döndüğü görülmüştür. 2015 yılından farklı olarak şartlı görüş verilen ve bir yıl sonra olumluya dönen şirket sayısında ve denetçisini değiştirdikten sonra olumluya dönen görüş adedinde artışın olduğu göze çarpmaktadır. Ancak 2016 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin bir yıl sonra olumluya dönme nedeninin denetçi değişiminden kaynaklanmadığı, şirketlerin bir sonraki yılda finansal tablolarını düzelttiği bu yüzden denetim raporlarında olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir.

Tablo 2.12 ve 2.13'te yer alan 2017 yılında şartlı görüş verilen toplam 5 adet şirketten, 4 tanesinin bir yıl sonra denetçisini değiştirmeden olumluya döndüğü, 1 tanesinin ise denetçisini değiştirdikten sonra olumluya döndüğü görülmüştür. 2017 yılında şartlı görüş sonrası olumluya dönme nedenleri aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 2.12. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değişirmeden Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2017 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
DOKTA	Stoklara ilişkin üretim maliyetlerini geçmiş yıl karları yerine net dönem karına yansıtmasından dolayı şartlı görüş verilmiştir.	2017 yılında net dönem karına yansıtılan tutarın 2018 yılında geçmiş yıl karları olarak muhasebeleştirilmesi
MEGAP	Şirket tarafından vadelerinde tahsil edilemeyen alacaklar için karşılık ayrılmamasından dolayı şartlı görüş verilmiştir.	2017 yılında vadesi gelmiş alacağını ileri vadeli senet düzenleyerek 2018 yılında tahsil etmiştir.
ISBIR	Ana ortak ve buna bağlı ortaklıkların bir bölümünde maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme uygulaması yapılmamasından dolayı şartlı görüş verilmiştir.	2018 yılı itibariyle ana ortak ve buna bağlı ortaklıklarda maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme uygulaması yapılmıştır.
QNBFB	Bankanın piyasada meydana gelebilecek muhtemel gelişmeleri dikkate alarak serbest karşılık ayırmış bunu da geçmiş yılın karını düzelterek muhasebeleştirmiştir. Bu yüzden geçmiş dönem net gelir tutarı yüksek gösterilmiştir. Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.	Geçmiş dönem serbest karşılık ayrılan tutarın diğer faaliyet gelirleri hesabında muhasebeleştirilmesi

Tablo 2.12’de 2017 yılında şartlı görüş verilen 4 adet şirketin bir yıl sonra aynı denetçi ile çalışarak görüşünün olumluya döndüğü görülmüştür. Tablo 2.12 incelendiğinde 2017 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin finansal tablolarındaki mevcut hataları ve eksikleri gidermesi sonucunda verilen şartlı görüşün bir yıl sonra olumluya döndüğü tespit edilmiştir.

Tablo 2.13. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sonrası Olumluya Dönme Nedenleri

Denetçi Değişimi Sonrası Olumluya Dönen Şirketler ve Nedenleri		
Şirket Adı	2017 Yılı Şartlı Görüş Nedeni	Bir Yıl Sonra Olumluya Dönme Nedeni
ARTI	Yatırımların maliyetlerinden kaydedilmesi sonucu gerçeğe uygun değeri saptanamamıştır. Bu yüzden denetçi tarafından şartlı görüş verilmiştir.	Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe değerindeki değişmeden kaynaklanan kazanç veya kayıplar 2018 yılında kar veya zarara dahil edilmekte olup yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler içinde muhasebeleştirilmektedir.

Tablo 2.13 incelendiğinde 2017 yılında şartlı görüş verilen 1 adet şirketin ise bir sonraki yıl denetçi değişimi sonrasında görüşünün olumluya döndüğü görülmüştür. Ancak diğer yıllarda olduğu gibi 2017 yılında şartlı görüş verilen şirketlerin denetçi değişimi sonrasında görüşün olumluya dönmediği, görüş değişikliği sebebinin işletmenin finansal tablolarını düzeltmiş olmasından kaynaklandığı gözlenmiştir.

Tablo 2.8, 2.9, 2.10, 2.11, 2.12 ve 2.13 genel olarak incelendiğinde denetçi tarafından şartlı görüş verilen şirketlerin bir yıl sonra denetim raporlarının neden olumluya döndüğü belirtilmiştir. 2015, 2016 ve 2017 yılları ayrı ayrı incelenmiş olup olumluya dönme nedenleri şirket bazında açıklanmıştır. Bu bağlamda bu tablolarda mevcut işletmenin finansal tablolarında yapılan hata ve eksiklikleri bir sonraki yıl düzelttiği ve bu yüzden denetçinin verdiği raporda olumlu görüş bildirdiği tespit edilmiştir. Aynı zamanda denetçi değişimi sonrasında mevcut işletmelerin görüşlerinin olumluya döndüğüne dair bir bilgi elde edilememiştir. Bu bağlamda işletmelerin faaliyetlerini ve mali tablolarının doğru ve güvenilir bilgiler sunduğunu teyit etmek için bağımsız denetçiler mevcut işletmeleri denetleyerek bilgi kullanıcılarına tarafsız ve güvenilir bilgi kaynağı oluşturmuştur sonucuna varılabilir.

SONUÇ

Denetim, bir işletmenin iktisadi faaliyetleri ve mali tablolarına ait bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu, önceden belirlenmiş birtakım ölçütler kullanarak tespit etmeye çalışan ve bu ölçütlere uygun olup olmadığını tarafsızca araştıran, araştırma sonucunda elde edilen bilgileri ilgili kişi ya da kurumlara rapor halinde sunan sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini ve mali tablolarının doğru ve güvenilir bilgiler sunduğunu teyit etmek için bağımsız denetim kuruluşları belirledikleri denetçiler ile işletmeleri denetleyerek bilgi kullanıcılarına tarafsız ve güvenilir bilgi kaynağı oluşturmaya çalışmaktadır.

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2015-2017 yılları arasında çalıştıkları bağımsız denetçilerinin belirlenmesi ile finansal raporlarında aldıkları görüşleri belirlemek, finansal raporlardan hareketle verilen şartlı görüşlerin nedenlerini inceleyerek şartlı görüş sonrası denetçi değişikliğine gidilip gidilmediği ve denetçilerin görüşler üzerinde etkisinin olup olmadığını tespit etmek amaçlanmıştır.

Çalışmada kullanılan veriler KAP'ta bulunan ve yetki verilmiş 66 bağımsız denetim şirketlerinin BİST'te yer alan ve yıllar itibariyle değişen sayıda firmanın denetlenmesiyle elde edilen 1.098 adet bağımsız denetim raporundan oluşmaktadır. 2015 yılında 360 adet şirket incelenmiş bu şirketler içerisinde 37 adet şirkete şartlı görüş verilmiştir. 2016 yılında 363 adet şirket incelenmiş şartlı görüş verilen şirket sayısının 36 adet olduğu belirlenmiştir. Son olarak ise 2017 yılında 375 adet şirket incelenmiş bunların 37 adedine şartlı görüş verilmiştir.

Üç yıllık araştırmada bağımsız denetçi tarafından denetlenen ve şartlı görüş verilen şirket sayıları hemen hemen aynı sayıda olduğu gözlenmiştir. Üç yılın toplamında 110 adet şirkete şartlı görüş verildiği tespit edilmiş ve şartlı görüş verilme nedenleri belirtilmiştir. Şartlı görüş veren şirketler içerisinde Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.'nin en fazla şartlı görüş veren şirket olduğu tespit edilmiştir.

Yıllar bazında ele alındığında bağımsız denetim sonucunda verilen şartlı görüş nedenlerinin genel itibariyle, karşılıklara, vergilere ve alacaklara ilişkin hususlarda yapılan hata ve eksikliklerden kaynaklandığı göze çarpmaktadır. Diğer yıllardan farklı olarak 2017 yılında yargısal süreçlere ilişkin hususlar nedeniyle şartlı görüş verilme

sayısında artış olduğu gözlenmiştir. Denetim şirketlerinin öncelikle Kayyum heyetine ve daha sonra TMSF'ye devredilen işletmelerin finansal tabloları hakkında yeterli denetim kanıtına ulaşamamaları şartlı görüş vermelerine neden olmuştur.

Üç yıllık araştırmada bağımsız denetim sonrası şartlı görüş verilen şirketlerin bir sonraki denetim yılında kaç tanesinin denetçi değişikliğine gidip gitmediği tespit edilerek bunlara ait toplam oranlar belirlenmiştir. 2015 yılında şartlı görüş verilen 37 adet şirketten 26 tanesi bir sonraki yıl denetçisini değiştirmemiş, 11 tanesi ise denetçisini değiştirmiştir. 2016 yılında şartlı görüş verilen 36 adet şirketten 20 tanesi bir sonraki yıl denetçi değişikliğine gitmemiş, 16 tanesi ise farklı bir denetçi ile çalışmaya devam etmiştir. 2017 yılında ise şartlı görüş verilen 37 adet şirketten 27 tanesi bir sonraki yıl aynı denetçi ile devam etmiş, 10 tanesi ise denetçisini değiştirmiştir. Şartlı görüş verilen şirketlerin %66,36'sının bağımsız denetçi değişikliğine gitmediği, %33,64'ünün ise denetçisini değiştirdiği gözlenmiştir.

2015 yılında 8 adet şirkete olumlu görüş verilmiştir. Bunlardan 5 tanesi denetçi değiştirmeden olumluya dönmüş, 3'üne ise denetçi değişikliği sonrası olumluya dönmüştür. 2016 yılında 10 adet şirkete olumlu görüş verilmiştir. Bu şirketlerden 4 tanesi denetçisini değiştirmeden olumluya dönerken geriye kalan 6 tanesi ise denetçi değiştirdikten sonra olumluya dönmüştür. 2017 yılında ise bir yıl sonra olumluya dönen 5 adet şirketten yalnızca 1'i denetçi değiştirdikten sonra olumluya dönmüş, 4'ü ise denetçisini değiştirmeden olumluya döndüğü gözlenmiştir. Şartlı görüş verilen şirketlerin % 20,91'i bir sonraki yıl olumlu görüş aldığı, şartlı görüş alan şirketlerin %18,06'sının bağımsız denetçi değiştirmeden olumlu görüşe döndüğü, %27,03'ünün ise denetçi değişikliğinden sonra olumlu görüşe döndüğü oransal olarak tespit edilmiştir.

Çalışmada bir sonraki yıl bağımsız denetçi tarafından verilen olumlu görüşlerin olumluya dönme nedeninin bağımsız denetçi değişikliğinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmış, araştırma sonucunda şartlı görüşten olumlu görüşe dönme nedeninin denetçiden kaynaklanmadığı, mevcut şirketlerin bir sonraki yıl finansal tablolarındaki hata ve eksikliklerini tamamlaması neticesinde görüşlerinin olumluya döndüğü tespit edilmiştir. Araştırmadan elde edilen bu bilgiler dahilinde, işletmelerin şartlı görüş aldıktan sonra denetçi değişikliğine gitse dahi bağımsız denetçi tarafından verilen görüşte olumluya dönmesine ilişkin bağlantının olduğu tespit edilmemiştir.

Sonuç itibariyle bir sonraki yıl denetçisini değiştirip olumluya dönen görüşler olsa da bunun denetçi değişikliğinden kaynaklanmadığı, finansal tabloların iyileşmesi neticesinde görüşlerin olumluya döndüğü belirlenmiştir.

Türkiye’de denetim görüşleri hakkında yapılan çalışmaların genişletilmesi ve yeni bakış açıları ile ele alınması beklenmektedir. Bu bağlamda gelecekte yapılacak olan çalışmalarda, denetim raporlarının ve denetçinin vermiş olduğu görüşlerin güvenilirliği araştırılabilir. Denetim ve denetici konusunda farkındalık çalışmaları yapılabilir. Ayrıca denetim raporlarında verilen görüşlerin yatırımcının kararına etkisi üzerine bir anket çalışması yapılabilir.



KAYNAKÇA

- Akbulut, H. (2010). *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, M.A. ve Aksoy E.E. (2017). Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 8(2), 21-52.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Arslan, Ö. (2018). *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu R. ve Bozkurt N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Ay, M. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(14), 271-290.
- Aydoğan, S.D. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 771-785.
- Aygün, O. (2016). *Mali Disiplin Sağlanması Açısından Bağımsız Denetimin Önemi ve Enerji Sektöründe Örnek Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Babayeva, L. (2006). *Türkiye ve Azerbaycan Bağımsız Denetim Sistemlerinin Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BDDK, (2006). *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Erişim Tarihi: 10 Nisan 2019. www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenleme*
- BKK, (2018). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin belirlenmesine Dair Karar, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2019. www.alomaliye.com/2018/05/26/2018-bagimsiz-denetime-tabi-sirketler/
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul : Alfa Yayın.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*,. İstanbul: Alfa Yayınları.

- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Cömert, N., Uzun Ş., Kardeş Selimoğlu S., ve Uyar S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Sakarya: Ada Renk Matbaa.
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çil, S. (2003). Denetimde Kanıt Seçmede Örneklemeye Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim*, 1-21.
- Dalak, G. (2011). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1(1), 65-79.
- Dede, A. (2015). *Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin "Bağımsızlık İlkesine" Uyum Sorunu*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirtaş, S. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 771-785.
- Dibi, E. (2010). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Sistemi ve Türk Denetim Firmalarındaki Uygulamalar*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez , A., Berberoğlu P.B. ve Ersoy A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 52-78.
- Dönmez, A. (2008). *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, A. ve Ersoy A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, *Ahmet Yesevi Üniversitesi Bilim Dergisi*, 69-91.
- Durmuş, A.F., Otlu F. ve Özkan Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* 9(1), 66-88.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm* (86), 109-121.
- Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, (Doktora Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fidan, F. (2010). *Hisse Senetleri İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi ve Uygulamalı Bir Örnek*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Göğer, T. (2006). *Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gümrah, Ö. (2017). *Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Basım .
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Gürocak, S. (2016). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları Üzerine Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları.
- Hatunoğlu, Z., Koca N. ve Kılılı M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 169-189.
- Karaca, H. (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karacan, S. ve Uygun R. (2012). *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli:Umuttepe Yayınları.
- Kardeş, S. (1996). *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: SPK Yayın NO:29.
- Karkacıer, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitapevi.

- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Avcıol Yayınevi.
- KGK, (2017). *Kamu Gözetim Kurumu*, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2019
www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20570-Site.pdf
- Kurt, O. (2015). *Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kutluay, K. (2015). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurullarının Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.
- Sağlar, J. ve Tuan K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Sağmanlı, M. ve Cömert Ç.E. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması, *Mali Çözüm*, 41-70.
- Savcı, A. Ş. (2014). Bağımsız Denetimdeki Sorumluluğun Denetçi Açısından Değerlendirilmesi, *İSMMM 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyum Kitabı*, 254-315.
- Sekizsu, B. (2017). *Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Selimoğlu, S. K. (1996). *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: SPK Yayın NO:29.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay Ş. (2009). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sena, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- SPK. (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No:22*, Erişim Tarihi: 15 Mart 2019,
www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn
- Süer, A. Z. (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Şeker, Y. (2015, Haziran). *Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim*

Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Torun, E. (2018). *Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türker, Z. ve Jale S. (2008). Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 403-420.
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 265-300.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. ve Çelik M. (2009). İMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(41), 140-156.
- Yalkın, Y. K. (1994). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi, *Ankara Üniversitesi Dergisi*, 259-262.
- Hatunoğlu, Z., Koca N. ve Kılılı M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 169-189.

EK-1

E1.1. Denetim Şirketleri Tarafından Sektörler İtibariyle Denetlenen Şirketler

	Bağımsız Denetçiler/Yıllar	İmalat Sanayi			Madencilik			Elektrik Gaz			Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantar			Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama			Mali Kuruluşlar			Eğitim, Sağlık, Spor Ve Diğer Sosyal Hizmetler			Teknoloji		
		15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17
1	A-1 YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	AAC B.SIZ DEN. DAN. VE YMM AŞ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	AC İSTANBUL B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	6	6	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0
4	ADAY B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
5	AK B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	0	2	1	0	0	3	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2	3	0	0	0	0	0	0	0
6	AKADEMİK B.SIZ DEN. DANŞ. VE YMM A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	AKSİS ULUS. B.SIZ DEN. A.Ş.	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
8	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
9	AKTAN B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
10	ALTERNATİF B.SIZ DEN.VE YMM A.Ş	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11	ANIL YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
12	AREN B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
13	ARILAR B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	2	2	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
14	ARKAN ERGİN ULUS. B.SIZ DENETİM A.Ş.	10	10	5	0	0	0	0	0	5	5	0	0	0	0	4	5	0	0	0	0	0	0	0	0
15	ARTI DEĞER ULUS. B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16	AS B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	0	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

E(Devam)1.1. Denetim Şirketleri Tarafından Sektörler İtibariyle Denetlenen Şirketler

	Bağımsız Denetçiler/Yıllar	İmalat Sanayi			Madencilik			Elektrik Gaz			Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantar			Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama			Mali Kuruluşlar			Eğitim, Sağlık, Spor Ve Diğer Sosyal Hizmetler			Teknoloji		
		15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17
17	ATA ULUS. B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	6	7	7	0	0	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	10	4	7	0	0	0	0	0	0
18	BD B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
19	BDD B.SIZ DEN. VE DANIŞ. A.Ş.	1	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
20	BDO DENET B.SIZ DEN. VE DANIŞMANLIK A.Ş.	3	2	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	1	0	0	0	0	0	1
21	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	1	0	0	0	2	1	0
22	BİRLEŞİM B.SIZ DEN.VE YMM A.Ş.	1	1	2	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	5	5	0	0	0	0	0	0
23	C&Ç B.SIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24	CONSULTA B.SIZ DEN.VE YMM A.Ş.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
25	CROWE HORWATH OLGU B.SIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	3	3	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
26	DENGE ANKARA B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
27	DENGE B.SIZ DEN. SMMM A.Ş.	2	3	2	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
28	DMR B.SIZ DEN.VE DANIŞ. A.Ş.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29	DRT B.SIZ DEN.VE SMMM A.Ş.	25	29	21	1	1	0	1	1	0	5	5	0	2	1	1	21	24	17	0	0	1	3	3	2
31	EGE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32	ELİT B.SIZ DEN. VE YMMM A.Ş.	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
33	ENGİN B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	4	1	2	0	0	0	2	1	1	2	1	1	0	0	0	5	5	4	0	0	0	0	0	0

E(Devam)1.1. Denetim Şirketleri Tarafından Sektörler İtibariyle Denetlenen Şirketler

	Bağımsız Denetçiler/Yıllar	İmalat Sanayi			Madencilik			Elektrik Gaz			Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantar			Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama			Mali Kuruluşlar			Eğitim, Sağlık, Spor Ve Diğer Sosyal Hizmetler			Teknoloji			
		15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	
34	EREN B.SIZ DEN. VE YMMM A.Ş.	2	2	3	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
35	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
36	GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37	GÜNCEL B.SIZ DEN.DANIŞ. VE YMM A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38	GÜNEY B.SIZ DEN.VE SMMM A.Ş.	34	27	22	0	0	0	0	0	3	2	1	1	2	1	2	18	17	24	3	3	4	2	0	0	0
39	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	3	3	5	1	1	0	0	0	0	0	1	4	0	0	0	3	4	6	0	0	0	1	1	2	0
40	HLB SAYGIN B.SIZ DEN. A.Ş.	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41	HSY DANIŞ. VE B.SIZ DEN. A.Ş.	0	0	4	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	1	1	0
42	IŞIK YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	1	0	0	0	0	0	0	0
43	İRFAN B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	2	3	5	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0
44	KARAR B.SIZ DEN. VE DANIŞ. A.Ş.	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
45	KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46	KAVRAM B.SIZ DEN.VE DANIŞA.Ş.	4	4	4	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	2	2	1	0	0	0	1	1	0	0
47	KÖKER YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48	KPMG B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	9	8	11	0	0	0	0	1	1	1	1	4	2	3	3	17	20	9	1	1	0	1	2	2	0
49	LİDYA B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0
50	LİSANS B.SIZ DEN. VE DANIŞ. A.Ş.	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

E(Devam)1.1. Denetim Şirketleri Tarafından Sektörler İtibariyle Denetlenen Şirketler

	Bağımsız Denetçiler/Yıllar	İmalat Sanayi			Madencilik			Elektrik Gaz			Toptan Perakende ve Ticaret, Otel ve Lokantalar			Ulaştırma, Haberleşme Ve Depolama			Mali Kuruluşlar			Eğitim, Sağlık, Spor Ve Diğer Sosyal Hizmetler			Teknoloji		
		15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17	15	16	17
51	MBK B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	1	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
52	MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53	MERCEK B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1
54	MGI B.SIZ DEN. SMMM A.Ş.	3	2	2	0	0	0	0	0	0	2	1	0	0	0	0	2	2	2	0	0	0	3	3	2
55	PWC B.SIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	20	31	36	0	0	1	2	2	1	4	6	8	1	2	2	25	21	28	0	0	0	2	3	3
56	RANDIMAN DEN. YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57	REHBER B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	0	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59	SER-BERKER B.SIZ DEN. A.Ş.	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60	SUN B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
61	TÜRKMEN B.SIZ DEN.VEYMM A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
62	ULUSAL B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	1	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
63	VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0
64	YEDİTEPE B.SIZ DEN. A.Ş.	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	0	0	0	0	0	0	0
65	YKY B.SIZ DEN. VE YMM A.Ş.	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
66	YÖNTEM YMM VE B.SIZ DEN. A.Ş.	5	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	TOPLAM	177	176	174	3	3	4	6	6	8	30	30	28	8	9	9	124	128	123	6	5	6	14	15	15

